

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA  
CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA  
(COSIP)**

**Cleber Demetrio Oliveira da Silva**

Advogado

Sócio da RZO Consultoria

www.rzoconsultoria.com.br

Pós-graduado em Direito Empresarial pela PUCRS

Mestrando em Direito do Estado pela PUCRS

1. Introdução. 2. Breve histórico. 3. Da fonte de custeio da iluminação pública. 4. Do instituto do consórcio público. 5. Do conceito de tributo. 6. Da classificação dos tributos. 6.1. A classificação pela teoria dos tributos vinculados ou não a atuação estatal. 6.1.1. Do tributo não vinculado (imposto). 6.1.2. Dos tributos vinculados (taxa e contribuição). 7. Da contribuição para o custeio da iluminação pública. 7.1. Da hipótese de incidência. 7.2. Da base de cálculo. 7.3. Dos sujeitos ativos. 7.4. Dos sujeitos passivos. 7.4.1. Do poder de polícia administrativa. 7.4.2. Da interpretação restritiva da expressão “iluminação pública”. 8. Conclusões.

## 1. Introdução

A Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) é tema que vem causando grande polêmica no meio doutrinário e jurisprudencial. Questiona-se sua constitucionalidade através dos mais diversos fundamentos. Entretanto, em termos concretos, observa-se que, até o momento (julho de 2005), o Supremo Tribunal Federal ainda queda silente acerca do assunto, pois as eventuais ações de inconstitucionalidade ajuizadas nos Tribunais de Justiça estaduais, para exame de normas locais instituidoras do tributo objeto do presente trabalho, ainda seguem o devido *iter* processual em direção à Capital Federal.

Enquanto isso, segue o debate justificadamente acalorado sobre o tema. Dessa forma, o presente ensaio objetiva contribuir na discussão acadêmica da COSIP, realizando análise do dito tributo, sob a estrita dogmática jurídica, com vistas a identificar alguns detalhes que talvez mereçam maior atenção por parte do intérprete jurídico na busca da solução deste problema.

Convém pontuar que o presente ensaio não carrega a pretensão de encontrar a “única” resposta hermenêutica correta à questão posta, pois, hodiernamente, entende-se que a interpretação sistemática eficaz, valendo-se do metacritério hierarquizador axiológico defendido por Juarez Freitas<sup>1</sup>, propõe-se a, dentre as inúmeras possibilidades de resposta a uma determinada questão jurídica, encontrar aquela que represente a melhor resposta, atingindo-se a “máxima justiça possível”<sup>2</sup> no caso concreto. Assim, feitas estas considerações iniciais, passa-se ao exame da COSIP.

## 2. Breve histórico

Até o advento da Constituição de 1988, a iluminação pública, no Brasil, era custeada pelo Fundo Nacional de Energia, “*controlado e administrado diretamente pela União por intermédio das concessionárias de energia, até então todas públicas*”<sup>3</sup>, de forma que o pagamento das contas de energia elétrica destinada à iluminação pública não constituía problema de gestão financeira aos municípios brasileiros.

Contudo, com a extinção do referido fundo, a obrigação de custeio da iluminação pública foi repassada aos executivos municipais, sem a prévia e necessária definição das fontes de receita necessárias ao adimplemento de tal encargo, causando sérios problemas de ordem financeira aos entes envolvidos, sobretudo, às comunas de pequeno porte e de pouco recursos.

Nesse aspecto, atestando as enormes dificuldades financeiras vivenciadas pela maioria das municipalidades de nosso país, vale colacionar síntese de percuciente estudo realizado por François E. J. de Bremaeker<sup>4</sup>, economista e geógrafo, Coordenador do Núcleo de Articulação Político-institucional do Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM), analisando dados fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no qual fica evidenciada “*a condição de pobreza de grande parte dos municípios brasileiros que em 1999 somavam 5.507 comunas, das quais, 74,8% possuíam população inferior a 20 mil habitantes e apresentavam receita tributária média em torno de apenas 7% do volume de recursos de que dispunham*”<sup>5</sup>.

Tal constatação, cientificamente elaborada, permitiu concluir que “*na grande maioria das municipalidades brasileiras, a capacidade de arrecadação tributária apresenta níveis baixíssimos, a ponto de corresponder a apenas 7%, em média, dos já poucos recursos provenientes, em sua quase totalidade, das transferências constitucionais representadas principalmente pelas receitas oriundas do repasse do Fundo de*

---

<sup>1</sup> FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 131-144.

<sup>2</sup> FREITAS, Juarez. *Op. Cit.*, p. 21.

<sup>3</sup> WERLANG, Arno. *Aspectos constitucionais da contribuição de iluminação pública*. Interesse Público. Ano 5, nº 27, setembro/outubro 2004. Porto Alegre: Notadez, 2004, p.111.

<sup>4</sup> BREMAEKER, François E. J. de. *Os consórcios na administração municipal*. IBAM/APMC/NAPI/IBAMCO, 2001, p.4-5.

<sup>5</sup> SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. A regulamentação dos consórcios públicos à luz do Projeto de Lei nº 3.884/2004. Jus Navigandi, Teresina, a. 9, n. 654, 22 abr. 2005. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6614>>. Acesso em: 16 jun. 2005.

*Participação dos Municípios (FPM) que, como se sabe, são insuficientes ao atendimento das necessidades locais”<sup>6</sup>.*

Portanto, diante deste quadro sombrio, pode-se, com extrema facilidade, depreender o significado desastroso, em termos de desequilíbrio das finanças públicas municipais, que o repasse da conta de iluminação pública representou à maioria dos municípios brasileiros, que frente a já escassa disponibilidade de caixa, tiveram de assumir mais este oneroso encargo.

Disso resultou, como era presumível esperar, que muitos municípios, diante da necessidade de ter de decidir onde aplicar os poucos recursos disponíveis, optaram por empregá-los no atendimento das consabidas prementes políticas públicas, como saúde, saneamento e educação, por exemplo, em detrimento do adimplemento das contas de energia elétrica consumida para iluminação pública.

Ocorre que o fenômeno das privatizações, como efetiva materialização da Reforma Administrativa proposta pela Emenda Constitucional n.º 19/98, alterou o cenário do modelo energético nacional, através da concessão dos serviços de fornecimento de energia elétrica a empresas privadas.

E a partir dessa significativa mudança, o inadimplemento da conta de iluminação pública ganhou nuance diferenciada, passando a implicar indevida lesão ao patrimônio das empresas privadas prestadoras do serviço de fornecimento de energia elétrica, as quais, em numerosos casos, têm entregue a energia contratada aos municípios, mas não têm recebido a devida contraprestação pecuniária pelos serviços prestados.

Esta peculiar situação fática permite concluir que a relação jurídica estabelecida entre os executivos municipais e as concessionárias de fornecimento de energia elétrica, a partir das privatizações ocorridas, transcendeu o regime de direito público, alcançando matiz, também, privatística, face aos inadimplementos verificados na órbita do direito privado, configuradores de ilegítimos civis.

### 3. Da fonte de custeio para a iluminação pública

Assim, diante da insuficiência de recursos disponíveis para fazer frente ao pagamento da conta de iluminação pública, diversos municípios brasileiros resolveram instituir a Taxa de Iluminação Pública – TIP –, com base no art. 145, inc. II da Constituição Federal<sup>7</sup> e no artigo 77 do Código Tributário Nacional<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. *Op. Cit.*

<sup>7</sup> “Art. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:... 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.”

<sup>8</sup> “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

Contudo, tal iniciativa foi reiteradamente rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de 1986, em diversos julgados que declararam a inconstitucionalidade das aludidas taxas porque, a despeito de a iluminação pública se constituir em serviço potencial – assim considerado aquele que a administração pública coloca à disposição do contribuinte, ainda que não seja por ele utilizado –, não preenchia requisito indispensável ao estabelecimento de taxa, a saber: sua divisibilidade<sup>9</sup>, como se verá oportunamente, uma vez que a iluminação pública é um serviço eminentemente *uti universi*, ou seja, prestado de forma abstrata e difusa à coletividade, insuscetível de ter sua utilização individualizada por contribuinte.

Portanto, com o viés de corrigir a flagrante inconstitucionalidade cometida por aqueles municípios que criaram as indevidas taxas de iluminação pública, as municipalidades brasileiras se organizaram e apresentaram Proposta de Emenda à Constituição Federal (PEC), que ganhou o n.º 222-A, na tentativa infrutífera de alterar o art. 145, e seu § 2º, da Constituição Federal, objetivando dispensar os requisitos da *especificidade* e da *divisibilidade* na instituição da taxa da iluminação pública, bem como abolir, na lúcida dicção de Kiyoshi Harada<sup>10</sup>, “*a proibição da identidade de sua base de cálculo com a de impostos*”.

Todavia, como não poderia deixar de ser, em 18/12/2001, dito projeto de emenda, face à sua inconsistência técnico-jurídica, foi rejeitado pelo Senado Federal, muito embora já houvesse sido aprovado pela Câmara dos Deputados.

Finalmente, em 20/12/2002, o substitutivo da PEC rejeitada, que se denominou PEC n.º 222-B, que trazia, em seu bojo, a instituição da *Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP* –, foi aprovada, introduzindo, assim, o art. 149-A da Magna Carta, que disciplinou a instituição da referida contribuição no ordenamento jurídico pátrio, nos termos seguintes, *verbis*:

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

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

---

<sup>9</sup>“Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.”

<sup>10</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuição para custeio de iluminação pública*. Jus Navegandi, Teresina, a. 7, n. 65, mai. 2003, p. 3. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4076>. Acesso em 06 abr. 2005.

Dessa forma, percebe-se que com a inserção do art. 149-A, na Constituição Federal, a municipalidade brasileira foi agraciada com a redentora “*competência para instituir contribuição destinada ao custeio da iluminação pública*”<sup>11</sup>.

Contudo, forçoso pontuar que a solução encontrada – tipificação de nova espécie de contribuição – merece acurado exame jurídico para se verificar se tal solução se amolda perfeitamente aos conceitos doutrinários acerca da temática. Faz-se esta anotação porque dita espécie tributária (contribuição), ainda hoje, causa certa polêmica doutrinária, acerca de sua natureza, tributária ou não, como bem refere Luciano Amaro<sup>12</sup>. Contrariamente, argumentando em defesa da “*inquestionabilidade do cunho tributário das contribuições (parafiscais ou não)*” vale citar, por exemplo, José Eduardo Soares de Melo<sup>13</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>14</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>15</sup>.

Ademais, percebe-se, ainda, dissonância doutrinária quanto à correta classificação tributária de algumas contribuições, que seriam impostos “*a fins determinados com o nome de contribuições*”, na incisiva dicção de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>16</sup>, ao referir-se às contribuições sociais *lato sensu* (COFINS, v.g.), de intervenção do domínio econômico (AFRMM<sup>17</sup>) e corporativas (sindicais e associativas).

Também é oportuno destacar bem elaborado artigo produzido por Luciano Furtado Loubet e Leonardo Furtado Loubet<sup>18</sup>, que adotando o critério jurídico científico que combina a hipótese de incidência e base de cálculo para a classificação dos tributos, conclui por atribuir à COSIP natureza jurídica de taxa.

E ainda, reforçando a controvérsia e complexidade do assunto, vale mencionar a existência de estudos doutrinários elaborados com o intuito de se examinar os “*limites à instituição de contribuições*” pelo Poder Público, segundo a utilização de diretrizes hermenêuticas, conforme leciona Humberto Ávila<sup>19</sup>.

Assim, diante desse incontestável e polêmico cenário doutrinário sobre a espécie tributária eleita para resolver a questão da fonte de custeio da iluminação pública, pode-se inferir que a solução encontrada haverá de ser apreciada, não só pelo prisma pragmático, do qual redundou a sua positivação em nível constitucional, mas, sobretudo, pelo viés constitucional-tributário, a fim de se perquirir sobre sua efetiva validade sob a ótica jurídica, pois, como bem referido na obra “*Direito Municipal Brasileiro*” de Hely Lopes

---

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 398.

<sup>12</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 5.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p.27.

<sup>13</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 72.

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 398.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 35.

<sup>16</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 251.

<sup>17</sup> Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante.

<sup>18</sup> LOUBET, Luciano Furtado e LOUBET, Leonardo Furtado. *A natureza jurídica da COSIP – contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*. Revista Tributária e de Finanças Públicas São Paulo. ano 12, n. 56, maio-junho de 2004. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 190-211.

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p.250.

Meirelles, corroborando a incerteza, no âmbito doutrinário, acerca do assunto, “*a Justiça dirá, como é de praxe se esta solução tem respaldo constitucional*”<sup>20</sup>.

Neste momento, importa cientificar o leitor, à guisa de lhe facilitar a compreensão deste trabalho que, para exame da contribuição para custeio da iluminação pública – COSIP –, sob o ponto de vista estrito da dogmática jurídica, enquanto fonte de receita do serviço de iluminação pública municipal, adotar-se-á método dedutivo, portanto, desenvolvendo-se raciocínio lógico no sentido do geral para o particular.

#### 4. Do conceito de tributo

É sabido que não é função da lei conceituar. Todavia, em certos casos, a fim de evitar controvérsias, o legislador houve por bem emprestar função definidora à lei. Este é o caso do conceito de tributo, que se encontra determinado na Lei n.º 5.172/66 (CTN), cujo art. 3º expressa que “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Pontua-se que alguns juristas nacionais, como Luciano Amaro<sup>21</sup>, teceram críticas ao conceito legalmente determinado, acusando-lhe de possuir redundâncias<sup>22</sup> e desnecessidades lógicas<sup>23</sup>. Nesse passo, pela louvável capacidade de síntese extraída do conceito formulado, que extirpou as aventadas inconsistências, vale trazer a definição prescrita pelo aludido jurista, *verbis*: “*tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público*”<sup>24</sup>.

Outros, como Hugo de Brito Machado<sup>25</sup>, argumentando pela inutilidade, no plano do direito positivo vigente, do “*exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas e pelos financistas*”, face à prevalência do conceito legal, ativeram-se a examinar seus elementos formadores.

---

<sup>20</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 13ª ed. atual., Malheiros: São Paulo, 2003, p. 159.

<sup>21</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 5.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p.19.

<sup>22</sup> Luciano Amaro assevera que “*merece destaque, que na definição de tributo posta no art. 3º do Código Tributário Nacional, o equívoco traduzido na redundância da expressão ‘prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir’*. O dispositivo parece supor que o tributo possa ser: a) uma prestação pecuniária em moeda, ou b) uma prestação pecuniária cujo valor se possa exprimir em moeda, o que, aliás, traduz dupla redundância...Com efeito, ‘pecuniárias’ são precisamente as prestações em dinheiro ou ‘em moeda’. E a alternativa ‘ou cujo valor nela se possa exprimir’ realmente só faz ecoar a redundância; se a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder (ou melhor, ele deverá) expressar-se em moeda, pois inconcebível seria se exprimisse, por exemplo, em sacos de farinha” in *Direito Tributário Brasileiro*, 5. ed., p. 19-20.

<sup>23</sup> Luciano Amaro considera desnecessária em termos lógicos a afirmação do conceito legal de que tributo é toda prestação que preencha determinados requisitos porque de uma definição já se depreende que o conceito estabelecido compreende a abrangência de todas as situações que preencherem os requisitos estabelecidos na aludida definição legal. (in *Direito Tributário Brasileiro*, 5. ed., p. 25).

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p.19.

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 63.

Nessa esteira, na visão deste doutrinador, o conceito legal de tributo é formado pelos seguintes elementos: a) *prestação pecuniária*, caracterizada como a prestação devida em dinheiro pelo contribuinte ao Estado, a fim de assegurar a consecução dos objetivos estatais; b) *compulsoriedade*, como sendo a ausência do elemento vontade na hipótese de incidência tributária. No dizer do aludido doutrinador: “*o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade*”; c) *em moeda em cujo valor nela possa se exprimir*, significando que a prestação tributária se expressa tão-somente em moeda<sup>26</sup>; d) *que não constitua sanção de ato ilícito*, significando que é vedado à lei estabelecer como hipótese de incidência, na constituição de uma obrigação tributária, uma situação ilícita; e) *instituída em lei*, ratificando a incidência do princípio da legalidade na criação de tributos e a necessidade da lei definir todos os elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, como definição da hipótese de incidência, sujeitos passivos da obrigação, base de cálculo e alíquota (quando cabível) e prazo para pagamento; e f) *cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, caracterizando a absoluta inexistência de discricionariedade no agir da autoridade tributária na cobrança de tributos.

## 5. Da classificação dos tributos

Sacha Calmon de Navarro Coêlho leciona que, à luz do direito tributário comparado (direito alemão, espanhol, português, italiano, brasileiro, inglês e norte-americano), percebe-se que a divisão dos tributos em espécies, em termos doutrinários, “*apresenta duas variantes ou duas escolas: a dicotômica e a tricotômica*”<sup>27</sup>, sendo que a primeira defende a idéia de que as espécies tributárias seriam apenas duas, a dos impostos e a das taxas, enquanto que a segunda repartiria o tributo em três tipos: imposto, taxa e contribuição de melhoria.

Ressalta que ambas as escolas fundamentam suas teorias a partir do estudo do *fato gerador da obrigação tributária* e da *base de cálculo* escolhidos pelo legislador, ou seja, ambas partem de dados colhidos na realidade, que são logo transformados em teoria pela dogmática jurídica. E aqui surge a idéia da vinculação dos tributos à atividade estatal como forma de classificá-los, como veremos mais adiante.

Já na percepção de Luciano Amaro<sup>28</sup>, a Constituição Federal, tendo em vista sua missão precípua de estabelecer competências, não se preocupou em definir e tampouco classificar as espécies de tributo, limitando-se a arrolá-los da seguinte forma:

“*a) impostos, instituíveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme a partilha constante dos arts. 153 e 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o Distrito Federal, ex vi do art. 147);*

---

<sup>26</sup> Luciano Amaro, noticiando posicionamento de doutrinadores em sentido contrário, ou seja, entendendo pela existência de previsão de tributo *in natura*, refere Alfredo Augusto Becker, o português Alberto Xavier e o professor argentino Hector Villegas (in *Direito Tributário Brasileiro*, 5. ed., p. 21).

<sup>27</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 245.

<sup>28</sup> AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p.28.

b) taxas, *instituíveis por essas mesmas pessoas políticas, 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 à sua disposição (Art. 145, II);*

c) contribuição de melhoria, *decorrente de obra pública, também instituível pelas mesmas pessoas políticas (art. 145, III);*

d) pedágio, *instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização de vias por elas conservadas (art. 150, V);*

e) empréstimos compulsórios, *instituíveis pela União, nas hipóteses arroladas no art. 148;*

f) contribuições sociais, *instituíveis pela União (art. 149);*

g) contribuições de intervenção do domínio econômico, *também instituíveis pela União (art.149);*

h) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, *instituíveis igualmente pela União (art. 149); e*

i) contribuição para o custeio de sistema de previdência e assistência social, em benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, *“instituível por essas pessoas políticas, e cobrável dos respectivos funcionários (art. 149, parágrafo único)”<sup>29</sup>.*

De outra banda, na visão sistêmica de Hugo de Brito Machado, explicitada em 2003, o Sistema Tributário comporta apenas cinco espécies tributárias, a saber: *“impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e os empréstimos compulsórios”<sup>30</sup>*, recebendo as contribuições sociais a seguinte subdivisão: a) contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas; e b) contribuições de seguridade social.

Ressalta-se que o renomado jurista incluiu breves anotações sobre a contribuição de custeio da iluminação pública no Capítulo VI de sua obra *“Curso de Direito Tributário”*, já na sua 23ª edição (2003), que trata especificamente das contribuições sociais, mantendo-se fiel ao seu critério classificatório. De qualquer sorte, sobressai a falta de certeza acerca da temática no âmbito da doutrina brasileira.

Ainda, vale expor que Geraldo Ataliba, contrapondo-se à visão de Luciano Amaro, propõe uma classificação que é *“rigorosamente aquela adotada pela Carta Magna. Colhe sua inspiração e desdobra-lhe as conseqüências”<sup>31</sup>*. Portanto, percebe-se que a classificação dos tributos é um daqueles pontos da doutrina em que os juristas, de uma maneira geral, divergem mais ou menos entre si, apresentando cada um, uma maneira

---

<sup>29</sup> Importa ressaltar que o rol de espécies tributárias de Luciano Amaro, reproduzido neste trabalho consta em obra datada de 2000, portanto, anterior à EC n.º 39/2002 que criou a contribuição para custeio da iluminação pública de que aqui se trata. Por essa razão, não foi comentada pelo referido jurista.

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*, p. 70.

<sup>31</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed.. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 125.

própria de classificar os tributos. Tal constatação reforça o entendimento de que o assunto ainda não é pacífico entre nós.

Diante disso, a fim de possibilitar prosseguimento ao presente estudo, neste momento, cumpre escolher, dentre tantas existentes, uma forma classificatória dos tributos. Assim, filiando-se à concepção do saudoso jurista, que comunga do entendimento defendido por Sacha Calmon Navarro Coêlho (ao enxergar na vinculação ou não do tributo a uma atividade estatal, uma apropriada forma de classificação tributária)<sup>32</sup>, levar-se-á em conta, neste trabalho, a metodologia por ele elaborada, tendo-se em vista sua consistência argumentativa, de fácil apreensão e, sobretudo, sua absoluta conformidade ao sistema tributário constitucionalmente posto em nosso país.

Por derradeiro, no que tange ao estudo da classificação dos tributos, importa registrar, a despeito das divergências acima elencadas, que parece ser uníssona, na doutrina, a percepção de que, qualquer que seja o critério adotado para classificar tributos, ele deve tomar como ponto de partida *“a própria Constituição Federal, mediante plena compatibilidade vertical com os demais preceitos espalhados pelo ordenamento jurídico”*<sup>33</sup>.

#### 5.1. A classificação pela teoria dos tributos vinculados ou não a atuação estatal

Alguns juristas do quilate de Geraldo Ataliba, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Roque Carrazza, Aires Barreto e Paulo de Barros Carvalho, entre outros, defendem que a classificação dos tributos reside no exame das respectivas hipóteses de incidência, mais especificamente em seus aspectos materiais. No dizer de Ataliba, *“é a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. que fornece o critério para classificação das espécies tributárias”*.<sup>34</sup>

Ao comparar diversas legislações existentes quanto à hipótese de incidência, Geraldo Ataliba constatou 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 acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal”*<sup>35</sup>.

Assim, convencionou-se dizer que *tributo vinculado* é aquele cuja hipótese de incidência se reveste na descrição de uma *atuação estatal*. Isso acontece toda vez que o tributo tiver um fato gerador (hipótese de incidência) que se traduza numa atuação do Estado, *“específica, divisível, pessoal, imediata ou mediata, em favor do contribuinte,...que por exercer atuação específica em prol do pagante, deve ser por ele remunerado ou ressarcido”*<sup>36</sup>. Os princípios norteadores dos tributos vinculados são a remunerabilidade (taxa) e proporcionalidade (contribuições de melhoria).

---

<sup>32</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.*, p. 245.

<sup>33</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 110.

<sup>34</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.*, p. 130.

<sup>35</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.*, p. 130.

<sup>36</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.*, p. 245.

Exemplo de tributo vinculado é a contribuição de melhoria, onde o contribuinte paga tributo proporcional à valorização imobiliária de seu imóvel decorrente de obra pública.

De outro lado, entende-se por *tributo não vinculado*, aquele cuja hipótese de incidência descreve um *fato qualquer que não seja atuação estatal*. Neste caso, o Estado escolhe uma hipótese de incidência que possa servir como signo presuntivo de capacidade contributiva do contribuinte, como por exemplo, ser proprietário de veículo automotor. Dita presunção de capacidade econômica, por ser descrita como hipótese de incidência, obriga o sujeito passivo a contribuir para a manutenção das funções estatais em prol da sociedade. Os tributos não vinculados, portanto, orientam-se pelo princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Vale ressaltar que a divergência de entendimento entre as duas escolas reside no fato de que para a vertente dicotômica é irrelevante se a atuação estatal se dará na forma de serviço, obra, ato de poder de polícia ou de intervenção econômica. Para tais situações, o Estado cobrará taxas. Ao contrário, para os tricotomistas existe uma divisão a fazer nos tributos vinculados: os serviços relativos ao poder de polícia e de utilidade pública serão remunerados por taxas, enquanto que as obras públicas, por contribuições de melhoria. No mais, para ambas as escolas, tanto os empréstimos compulsórios, quanto as contribuições parafiscais são impostos ou taxas<sup>37</sup>, na acepção de Sacha Calmon Navarro Coêlho. Em razão do disposto no art. 145 da Constituição Federal, percebe-se que o Brasil adota a escola tricotômica.

#### 5.1.1. Do tributo não vinculado (Imposto)

Quando se falar em tributo não vinculado, doutrinariamente, estar-se-á diante de um imposto, cuja conceituação legal, prevista no art. 16 do CTN, expressa o seguinte: “*imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*”.

De se notar que o próprio conceito de imposto adota um critério de exclusão para reconhecimento de tal espécie tributária: será considerado imposto todo o tributo que não tiver como hipótese de incidência uma atuação estatal específica. Trata-se de relevante constatação, no entender de Geraldo Ataliba, pois em razão disso, “*sob a perspectiva jurídica, é suficiente identificar a materialidade da h.i. como consistente em um fato qualquer não configurador de atuação estatal, para se reconhecer a natureza de imposto ao tributo figurado*”<sup>38</sup>.

Convém destacar que, muitas vezes, o legislador, por não ser um especialista ou mesmo por malícia, para subtrair-se às exigências constitucionais, adota terminologia equivocada, denominando de taxa o que é imposto. Contudo, a doutrina e jurisprudência pátrias são pacíficas ao asseverar que o *nomen iuris* escolhido pelo legislador não tem o condão de atribuir natureza diversa ao tributo. Ademais, Rubens Gomes de Souza fez inscrever no CTN a regra do seu art. 4º, cujo texto estabeleceu que “*a natureza jurídica*

<sup>37</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.*, p. 246.

<sup>38</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.*, p. 138.

*específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas em lei...”.*

Portanto, em virtude da possibilidade de ocorrência dessas impropriedades por parte do legislador, quanto à correta denominação do tributo, cabe ao intérprete não se deixar conduzir em seus trabalhos jurídicos pelas denominações dadas pela lei, mas tão-somente pelo critério objetivo e científico proporcionado pela doutrina, “*sob pena de deturpar o funcionamento do sistema jurídico, deformando-o e atingindo-o em sua viga mestra, a sua rigidez*”<sup>39</sup>.

Os impostos, por sua vez, recebem diversos tipos de classificação, que variam de acordo com os critérios adotados, valendo citar alguns: a) a preponderância dos aspectos pessoais ou materiais na hipótese de incidência definem o imposto em pessoal (v.g. imposto de renda) ou real (v.g. IPTU); b) o fenômeno econômico da transação ou repercussão dos tributos estabelece a classificação dos impostos em diretos e indiretos. Este última, por ser classificação que utiliza critério financeiro e, portanto, não jurídico, não tem relevância ao direito brasileiro no entender de Geraldo Ataliba<sup>40</sup>; e c) a própria diversidade de espécies de imposto é utilizada para sua classificação. Assim, a hipótese de incidência, passa a se constituir em critério classificador.

#### 5.1.2. Dos tributos vinculados (taxa e contribuição)

Como já se disse, são tributos vinculados aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência consiste numa ação estatal. Esta espécie possui duas subespécies que se caracterizam pelo *grau de conexão* que a aludida atuação estatal guarda com o contribuinte. Em outras palavras, conforme o agir estatal esteja referido *direta* ou *indiretamente*, na hipótese de incidência, estar-se-á diante de uma *taxa* ou de uma *contribuição*.

A taxa tem como hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado. Ela é instituída, tendo-se em conta estabelecer uma forma de ressarcimento do Estado por um serviço prestado, em caráter pessoal, ao contribuinte. Portanto, como se vê, para que o tributo se configure em taxa, basta que a lei preveja atuação estatal que tenha *referibilidade*<sup>41</sup> direta a alguém. Existirá taxa quando o Estado prestar um serviço, fornecer certidão, dar licença, dar autorização ou fiscalizar, tudo, não se esqueça, de modo *imediatamente* relacionado ao contribuinte.

Já, na definição da contribuição, existe uma importante particularidade que a diferencia da taxa. É que o serviço a ser prestado pelo Estado não é direto, mas indireto (mediato), havendo um *componente medial* entre a ação estatal e o sujeito passivo da contribuição. Portanto, há um fato ou circunstância que se coloca entre a atuação da administração pública e o obrigado.

---

<sup>39</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.*, p. 140.

<sup>40</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.*, p. 143.

<sup>41</sup> Expressão utilizada por Geraldo Ataliba, onde através de gráficos explica que se a referibilidade for direta, tratar-se-á de taxa, se indireta, de contribuição. *Op. Cit.*, p. 148.

Geraldo Ataliba pontua que exemplo típico de contribuição é a de melhoria, em que a hipótese de incidência “valorização imobiliária causada por obra pública” é circunstância que se coloca entre a atuação estatal (obra) e o obrigado, a fim de que nasça para este último, a obrigação tributária. No dizer de Ataliba, a *referibilidade*, indireta no caso, é a valorização imobiliária. Dessa forma, ainda, no exemplo da contribuição de melhoria, se a obra realizada pelo Estado, não produzir valorização imobiliária, estará ausente, no caso concreto, a necessária circunstância mediadora e, portanto, inexistirá contribuição de melhoria.

Assim, vale reproduzir as definições de taxa e contribuição de Geraldo Ataliba<sup>42</sup>, *verbis*:

*“Taxa é o tributo vinculado cuja h.i. consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado.”*

*“Contribuição é o tributo vinculado cuja h.i. consiste numa atuação estatal indireta e mediatamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado.”*

Importa destacar que a Constituição Federal, em seu art. 145, inc. II, somente admite taxa nos casos de serviços específicos. Vale dizer, serviço que não seja geral, ou seja, serviço público propriamente dito (*stricto sensu*), definidos por Celso Antônio como “prestação de utilidade material, fruível individualmente pelos administrados, sob regime de direito público”<sup>43</sup>.

Destaca-se nesta definição a possibilidade de se individualizar a cobrança estatal pelo serviço fruído ou posto à disposição do contribuinte. É imprescindível, portanto, para instituição de taxa, que seja possível destacar-se unidades de utilização, enfim, que o serviço seja específico e divisível para fruição individual dos usuários.

Portanto, absolutamente consentânea com a melhor doutrina a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que rechaçou, por inconstitucionalidade, a instituição, por inúmeros municípios brasileiros, de taxa para o custeio da iluminação pública. De fato, inexistente na hipótese de incidência aspecto material que possibilitasse a individualização do custeio da iluminação pública. Com efeito, como quantificar a iluminação pública fruída por determinado contribuinte em determinado período de tempo e espaço? Tarefa impossível do ponto de vista material e, também, do jurídico.

## 6. Da contribuição para o custeio da iluminação pública

Diante das considerações doutrinárias deduzidas no presente estudo, acerca do tributo vinculado da espécie contribuição, pode-se, agora, examinar a fonte de custeio da iluminação pública, estabelecida constitucionalmente a partir do advento da Emenda Constitucional n.º 39/02, sob o prisma do rigorismo científico que o sistema tributário exige.

---

<sup>42</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.*, p. 152.

<sup>43</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.*, p. 152.

## 6.1. Da hipótese de incidência

Em primeiro lugar, cumpre verificar se o tributo criado encontra-se vinculado a uma atuação estatal. Na análise da hipótese de incidência, verifica-se a descrição de um serviço público, qual seja, a iluminação pública.

Nesse passo, cabe ressaltar que os legisladores municipais/distritais deverão lançar mão de exaustiva hermenêutica jurídica para estabelecer o limite do alcance da expressão constitucional *iluminação pública* na regulamentação desta contribuição, sob pena da norma regulamentadora local a ser criada vir a ser considerada inconstitucional, frustrando, mais uma vez, a expectativa arrecadatória dos municípios para adimplirem suas contas de iluminação pública.

Assim, caberá perquirir-se, por ocasião da instituição de tal tributo vinculado, se o conceito *iluminação pública* abarca tão-somente o serviço de iluminação pública de logradouros ou contemplará também a iluminação de bens públicos, a exemplo do que estabeleceu o Município de São Paulo através da Lei Municipal n.º 13.479, de 30/12/2002<sup>44</sup>.

Se o conceito contemplar a iluminação de bens públicos, as contas de energia elétrica de todos os imóveis de propriedade do Estado, poderão ser cobertas pela referida contribuição, o que, sem dúvida, aumentará consideravelmente o *quantum debeatur* do aludido tributo, onerando ainda mais os sujeitos passivos.

Ao contrário, se o conceito for utilizado de forma restritiva, albergando apenas a iluminação dos logradouros, então, as contas de energia elétrica dos imóveis do Estado deverão ser custeadas pelos tributos não vinculados, que, diga-se, foram instituídos justamente para atender as “*necessidades administrativas de ordem geral*”<sup>45</sup>.

Retomar-se-á esta questão mais adiante no presente ensaio. Por ora, a despeito da questionamento hermenêutico levantado, verifica-se presente, nesta nova exação, o pressuposto jurídico de constituição dos tributos vinculados. Assim, de acordo com doutrina, pelo critério da exclusão, este tributo não poderá ser classificado, jamais, como um imposto.

Portanto, diante da constatação de que se trata de tributo vinculado (gênero), cumpre examinar a qual espécie (taxa ou contribuição) pertence a novel tributação para custeio da iluminação pública.

Nesse tocante, importa verificar se a hipótese de incidência do tributo em tela comporta fruição individualizada pelo obrigado, o que implicaria denominá-lo de taxa. Esta, portanto, é uma das questões nevrálgicas do presente estudo, cuja resposta já foi dada, em sentido negativo, pela pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como já se afirmou anteriormente.

---

<sup>44</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 13ª ed. atual., Malheiros: São Paulo, 2003, p. 159.

<sup>45</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. *Op. Cit.*, p. 152.

Assim, pelo aspecto material da hipótese de incidência, já se pode concluir, com certeza, pela classificação do tributo vinculado, que irá custear a iluminação pública dos municípios brasileiros, como sendo uma espécie do gênero contribuição.

Ademais, por derradeiro, aplicando ao caso concreto o conceito firmado por Geraldo Ataliba, verifica-se – como que comprovando a validade da premissa da indivisibilidade que descartou a possibilidade de enquadrá-lo como *taxa* – que existe na hipótese de incidência uma circunstância medial entre a atuação estatal (prestação de serviço de iluminação pública) e o contribuinte, que é justamente a necessidade de seu *custeio*.

E parece ser esta uma das fundamentais diferenças entre o presente estudo e o respeitável trabalho realizado por Luciano e Leonardo Loubet. Referidos estudiosos consideraram como hipótese de incidência da COSIP a prestação do serviço de iluminação pública. Com a devida vênia, diverge-se deste entendimento na medida em que a norma constitucional expressa de forma inequívoca a hipótese de incidência deste novel tributo: *custeio* do serviço de iluminação pública.

Portanto, da leitura do Texto Constitucional não se pode considerar que a COSIP tenha por finalidade imediata a prestação de serviços de iluminação pública, mas sim o *provisionamento do seu custeio*. Esta é uma conclusão que se obtém da leitura atenta da regra-matriz constitucional do tributo em exame.

Aliás, o custeio da iluminação pública surge como elemento intermediário entre a atuação estatal e o contribuinte, confirmando o pressuposto de fato/circunstância medial entre a atuação estatal e o sujeito passivo.

Ademais, abordando a questão pelo prisma de sua evolução histórica, percebe-se que a única intenção do legislador constituinte, ao criar dito tributo, foi o de prover aos municípios e ao Distrito Federal específica fonte de receita para fazer frente aos custos da iluminação pública.

## 6.2. Da base de cálculo

Geraldo Ataliba, a partir das leituras da doutrina proposta por A. D. Giannini, assevera que “a base imponible é um atributo avaliável, mensurável, do aspecto material da hipótese de incidência. É a própria medida ou dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, como o reconhecem todos os autores”<sup>46</sup>. Dessa forma, a base imponible, também denominada de base de cálculo, é determinada pelo legislador a partir da eleição de um ou mais determinados aspectos componentes da materialidade da hipótese de incidência.

*In casu*, diante do exame da h.i. da contribuição em comento, pode-se afirmar que o único aspecto material da hipótese de incidência passível de determinar o *quantum debeatur* devido pelo contribuinte da COSIP é o *custeio* do serviço de iluminação pública.

---

<sup>46</sup> ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Vol. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 117.

Nesse tocante, também é relevante considerar que o custeio, do qual surgirá a imprescindível base de cálculo do tributo em exame – considerada pelos Loubert como segundo e preponderante critério de classificação tributária, na acepção de Paulo de Barros Carvalho –, não se limita ao valor da energia elétrica consumida para tal fim, mas trata-se de base mais ampla, pois deverá contemplar todas as despesas inerentes ao serviço de iluminação pública como a aquisição de lâmpadas, fios, postes, sensores e todos os demais equipamentos, materiais e serviços necessários ao bom e contínuo funcionamento do dito serviço público.

Dessa forma, ainda que se pudesse admitir tratar-se de taxa, levando-se em conta o critério da base de cálculo para caracterização da natureza dos tributos, pensa-se que não se poderia concluir haver, no presente caso, base de cálculo coincidente com nenhum imposto, tampouco com a do ICMS, que seria idêntica a do tributo em exame, *se* o custeio da iluminação pública se restringisse às despesas de consumo de energia elétrica. Esta assertiva conduz à conclusão, portanto, de que a hipótese aventada estaria em absoluta consonância ao disposto no art. 145, § 2º da Carta Magna, não havendo falar em identidade de bases de cálculos entre a suposta taxa instituída pela EC n.º 39/02 e o ICMS.

Assim, pretende-se reconhecer que a base de cálculo da aludida contribuição para custeio da iluminação pública haverá de ser igual ao somatório de todas as despesas envolvidas na criação e manutenção do serviço, como já referido. E esta base, a ser apurada pelo Estado, tal qual se faz para a contribuição de melhoria, guarda total pertinência com a COSIP.

Dessarte, diante de tais argumentos, pode-se afirmar que o novel tributo vinculado também se amolda à natureza jurídica de contribuição, quando examinado sob o critério da base de cálculo.

Portanto, ousa-se concluir, frente ao exame dos pressupostos jurídicos pertinentes às contribuições, que o constituinte derivado logrou absoluto êxito técnico ao classificar o tributo vinculado para custeio da iluminação pública como sendo mais uma espécie do gênero contribuição, integrativa, portanto, de nosso sistema tributário. Espera-se que o legislador municipal/distrital também seja bem sucedido na regulamentação local da nova modalidade de contribuição.

### 6.3. Dos sujeitos ativos

Inquestionavelmente, os sujeitos ativos da referida contribuição são os municípios e o Distrito Federal, consoante dispõe a regra-matriz constitucional posta no art. 149-A da Constituição Federal. E não poderia ser diferente, tendo-se em conta que a atribuição de prestação de serviço de iluminação pública foi, como já mencionado, com o advento do Texto Constitucional de 1988, repassado aos aludidos entes federativos. Ademais, pode-se até inferir intuitivamente, que esta prestação de serviço, face à sua peculiaridade, apresenta-se, efetivamente, como assunto de *interesse local*, próprio de ser regulado, portanto, em nível das municipalidades e o do Distrito Federal, conforme disciplina o inciso I do artigo 30 da Carta Federal.

### 6.4. Dos sujeitos passivos

Neste ponto, reside uma grande dificuldade de subsunção da contribuição ora estudada ao seu arquétipo constitucional. De fato, quem é o sujeito passivo dessa contribuição? Como definir com precisão o obrigado ao pagamento desta espécie de tributo vinculado?

A solução da questão passa, mais uma vez, pela análise dos aspectos materiais que compõem sua hipótese de incidência, pois, como já aventado, reside nela o aspecto material definidor do tributo, qual seja, o *custeio do serviço de iluminação pública*. Portanto, a delimitação do universo das pessoas – que figurarão como obrigadas tributárias desta contribuição – deverá obrigatoriamente ser extraído deste aspecto material.

Quem se beneficia do serviço de iluminação pública? Parece que a resposta para tal indagação é de fácil elaboração. Todas as pessoas que vivem dentro dos limites territoriais do ente federativo instituidor do aludido tributo.

E aqui reside outra dúvida: as pessoas jurídicas estariam consideradas nesse contexto? Pensa-se que sim. Afinal, a iluminação pública está intrinsecamente ligada às questões de segurança pública. E este tema, evidentemente, alcança as pessoas jurídicas, passando, via de consequência, a ser assunto de interesse delas também.

Com efeito, a falta de iluminação nos logradouros municipais aumenta a possibilidade de arrombamentos e furtos em toda sorte de pessoas jurídicas (estabelecimentos de atividades empresárias, estabelecimentos públicos, escolas, igrejas, etc). Assim, pensa-se que as pessoas jurídicas também estejam abrangidas nesse conceito.

Contudo, voltando-se o foco de atenção para o outro tipo de pessoa, a física, constata-se que a população de um município caracteriza-se pela sua heterogeneidade. As pessoas que convivem em um dado município, são muito diferentes entre si, indicando a existência de uma diversidade, também, em termos de classificação dessas pessoas. Poder-se-ia elencar algumas formas classificatórias como a classificação por faixa etária, por renda, por grau de escolaridade, pela etnia, entre outras tantas possíveis. Entretanto, nenhuma delas terá valia no exame da presente questão, se não possuir um componente juridicamente relevante sob o ponto de vista tributário.

Quer-se colocar que a delimitação do universo dos sujeitos passivos da COSIP deve observar as características de sua hipótese de incidência. Assim, diverge-se de normas como o Art. 3º do Decreto 43.143, de 32/04/2003, regulamentadora da Lei Municipal n.º 13.479, do município de São Paulo, que instituiu a COSIP naquela cidade cosmopolita.

É que o citado artigo de lei estabelece que contribuinte da COSIP, no âmbito daquele executivo municipal, “*é todo aquele que possua ligação de energia elétrica regular ao sistema de fornecimento de energia*”. Criticando-se respeitosamente o conceito de sujeito passivo estabelecido no aludido decreto, entende-se que os usuários do fornecimento de energia elétrica são *também* usuários do serviço de iluminação pública, mas não constituem a totalidade dos beneficiários de tal serviço, existindo ainda outras pessoas a serem consideradas no rateio do custeio da iluminação pública. E estas outras pessoas devem ser buscadas estritamente sob o viés classificatório do direito tributário.

Aliás, corroborando esta idéia, vale mencionar acórdão prolatado no Agravo de Instrumento n.º 70008289712, julgado em 25/08/04, pela Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, no qual, por maioria (vencedor o voto do Redator, Des. Roque Joaquim Volkweiss), proveu-se o referido recurso para tornar definitiva a antecipação da tutela liminarmente concedida em favor de empresa que demandou contra município argüindo a inconstitucionalidade da norma local instituidora da COSIP. O provimento do recurso garantiu à empresa o direito de depositar em juízo os valores questionados até o deslinde final da contenda. Naquele aresto, um dos fundamentos do provimento do recurso foi justamente a indevida delimitação da sujeição passiva, que contemplou tão-somente as pessoas cadastradas na empresa fornecedora de energia elétrica, desconsiderando a evidente existência de outros usuários da iluminação pública na comuna demandada.

Assim, sob o ponto de vista teórico, qualquer pessoa física que exteriorize sinais presuntivos de capacidade econômica, domiciliada no ente federativo instituidor da contribuição para o custeio da iluminação pública, preencheria os requisitos tributários para se transformar em sujeito passivo da COSIP. Sim, enfatiza-se o aspecto da exteriorização de sinais presuntivos de capacidade econômica porque não se pode cobrar o custeio da iluminação pública de quem não tenha condições para tal.

Nessa linha de raciocínio, estariam fora do universo dos sujeitos passivos da COSIP todas as pessoas físicas e jurídicas que demonstrassem sua incapacidade econômica. Pense-se, por exemplo, que seria o caso dos insolventes civis, das empresas falidas, dos desempregados, das pessoas reconhecidamente pobres em razão de determinados indicativos legais, etc.

Dessa forma, considerando o amplo universo das pessoas que exteriorizam sinais presuntivos de capacidade econômica, pensa-se que o rateio do custeio da iluminação pública, efetivamente, abarcaria todas as pessoas suscetíveis de figurar como sujeito passivo da obrigação, dando, assim, atendimento ao princípio da isonomia no estabelecimento dos obrigados tributários desta espécie de contribuição.

E como se procederia a identificação destas pessoas? Através do estabelecimento de um sistema de cadastramento de contribuintes com suporte nos recursos disponíveis da tecnologia da informação. Os obrigados tributários seriam cadastrados, armazenando-se todas as informações necessárias à conferência dos requisitos necessários para figurar como sujeito passivo tributário, assim como os dados indispensáveis para o lançamento e cobrança da COSIP. Dessa forma, na data estabelecida para lançamento da obrigação tributária, referente a determinado período de tempo, o sistema teria condições de emitir automaticamente o documento hábil para pagamento do tributo que seria enviado via postal ao domicílio do contribuinte.

Afinal, como é que se cobram os serviços públicos *latu senso* de fornecimento de gás, água, telefone e energia elétrica na atualidade? Exatamente assim, através do envio postal das contas respectivas. Trata-se de adaptação e conscientização da sociedade a este novo tipo de tributo. Nesse sentido, frente ao permissivo constitucional do parágrafo único do art. 149-A, poder-se-ia, até, facultar a cobrança de tal contribuição na fatura da conta de

energia elétrica para aqueles contribuintes que forem também como consumidores de energia elétrica a guisa de facilitar o processo arrecadatário do sujeito ativo.

Entende-se que a delimitação da sujeição passiva da COSIP deva respeitar estas considerações relativas à real amplitude do universo de contribuintes. As normas locais que tratarão do tema necessitarão regular o assunto da forma mais abrangente possível, criando espaço para o tratamento isonômico e, portanto, justo de todos que efetivamente se beneficiam e devam contribuir para o custeio da iluminação pública.

Mas como o município deverá proceder com as pessoas que não quiserem se cadastrar? Sugere-se que a lei tributária instituidora da COSIP, além de estabelecer a obrigação de cadastramento dos usuários do serviço de iluminação pública, com a previsão de penalidades pecuniárias compatíveis com as infrações cometidas, dentre elas, a ausência de cadastramento tempestivo, poderá determinar a criação de bancos de dados, em nível municipal, que possa ser verificado por ocasião da prática de determinados atos da vida civil e tributária dos munícipes (pessoas físicas e jurídicas), com o objetivo de restringir direitos e liberdades daqueles que resistirem ao cadastramento, no âmbito municipal, com fundamento no poder de polícia do Estado, tudo visando a assegurar o princípio da isonomia na cobrança deste tributo.

Exemplificando, por ocasião de um requerimento para averbação em matrícula de uma compra e venda de imóvel, este banco de dados poderia ser consultado pelo cartório de imóveis que, diante da constatação da inexistência de cadastramento do aludido comprador, franquear-lhe-ia a possibilidade de realizar o imediato cadastro e na eventualidade de sua recusa, a dita averbação não poderia ser feita até que a situação de contribuinte da COSIP do adquirente do imóvel fosse regularizada.

E adota-se tal entendimento, de estabelecimento de formas de definição e cadastramento dos contribuintes do custeio do serviço de iluminação pública porque não se afigura justo, como referido anteriormente, que a lei indique como único sujeito passivo de tal contribuição a pessoa (física e jurídica) consumidora de energia elétrica da municipalidade, pois é evidente que existem outros usuários deste serviço que também teriam condições econômicas para participar do rateio das despesas com a iluminação pública municipal.

Destaca-se que a dificuldade, sob o ponto de vista prático, em se determinar este amplo universo de obrigados tributários – que, ressalta-se, não é insuperável –, não pode merecer relevância a ponto de se constituir em inescusável fator restritivo da real delimitação do universo dos sujeitos passivos, pois, assim sendo, estar-se-ia violando princípios constitucionais como o da impessoalidade e da igualdade, o que redundaria em indevidos prejuízos à órbita patrimonial dos eleitos como sujeitos passivos em razão da excessiva onerosidade resultante da existência de um número menor, do que de fato existe, de contribuintes indicados para o rateio da COSIP.

Ainda, como fundamento da necessidade de considerar todos as pessoas que apresentem sinais presuntivos de capacidade econômica como sujeitos passivos da COSIP, cumpre analisar a questão sob o viés filosófico-jurídico, apontando-se a teoria de justiça

proposta por John Rawls, fundada na equidade, na qual o ilustre professor da Universidade de Harvard pontua que *“uma sociedade é bem-ordenada não apenas quando está planejada para promover o bem de seus membros, mas quando é também efetivamente regulada por uma concepção pública de justiça. Isto é, trata-se de uma sociedade na qual (1) todos aceitam e sabem que os outros aceitam os mesmos princípios de justiça, e (2) as instituições sociais básicas geralmente satisfazem, e geralmente se sabe que satisfazem, esses princípios”*<sup>47</sup>.

É necessário, consoante a mencionada teoria de justiça elaborada pelo memorável filósofo político norte-americano, que as normas locais instituidoras da COSIP estejam afinadas com os elevados princípios de justiça, orientadores maiores de qualquer ordenamento jurídico fundado sob a tutela de um Estado Democrático como o nosso. Restringir, portanto, o universo de sujeitos passivos da COSIP por mera e indevida liberalidade do legislador, visando a facilitar sua tarefa legislativa de estabelecer a base de cálculo do tributo em exame, não pode ser atitude admissível entre nós, pois fere os mais rudimentares conceitos de justiça.

Vale lembrar que, na dicção de Rawls, o *“objeto primário da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou mais exatamente, a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social”*<sup>48</sup>. Portanto, no que tange à contribuição para o custeio da iluminação pública, é dever do Estado (assim entendidos os sujeitos ativos do tributo em estudo), não poupar esforços na real delimitação do universo de contribuintes da COSIP, pena de cometimento de ato atentatório à justiça que ele mesmo tem o dever de assegurar à sociedade que o integra.

#### 6.4.1. Do poder de polícia administrativa

No que toca aos atos coercitivos praticados sob o império do poder de polícia administrativa dos agentes ativos da COSIP, visando a forçar o cadastramento de todos os contribuintes do aludido tributo, Hely Lopes Meirelles ensina que, no âmbito municipal, dito poder *“incide sobre todos os assuntos de interesse local, especialmente sobre as atividades urbanas que afetem a vida da cidade e o bem-estar de seus habitantes”*<sup>49</sup>. Ora, incontestável admitir que o serviço de iluminação pública relaciona-se diretamente aos aspectos ligados à vida da cidade e o bem-estar de seus habitantes, haja vista sua direta conexão com as políticas locais de segurança pública, como já referido.

Por absolutamente pertinente, cabe reproduzir a definição de polícia administrativa enunciada pelo saudoso jurista, *verbis*:

---

<sup>47</sup> RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. Tradução Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 5.

<sup>48</sup> RAWLS, John. *Op.Cit.*, p.7.

<sup>49</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. Cit.*, p. 449.

*“Poder de polícia é a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado.”<sup>50</sup>*

Aliás, por oportuno, o próprio CTN, em seu artigo 78, define poder de polícia como *“a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula 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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”*.

Portanto, o uso do poder de polícia administrativa, em conformidade com as regras, valores e princípios formadores de nosso ordenamento jurídico, atentando, portanto, para uma genuína interpretação sistemática do direito, no ensino de Juarez Freitas<sup>51</sup>, constitui-se em instituto imprescindível na adequada identificação e cadastramento de todos os sujeitos passivos da COSIP por parte da autoridade tributária local.

Assim, através da criação de mecanismos legais que restrinjam direitos, interesses ou liberdades individuais, com a finalidade de impor o aludido cadastramento a todos os usuários tributariamente relevantes da mencionada contribuição, o ente federativo disporá de meios efetivos para obrigar que todas as pessoas, que satisfaçam os requisitos legais, a se cadastrarem como contribuintes da COSIP. Reconhece-se que tal tarefa exigirá muita criatividade e conhecimento técnico-jurídico dos legisladores locais, mas que, por sua vez, está longe de ser considerada como algo impossível de ser implementado.

O importante, ressalta-se, é criar uma definição legal de sujeito passivo bastante ampla, que se aproxime ao máximo do verdadeiro perfil de usuário do serviço de iluminação pública, que seja relevante em termos tributários. Assim, ainda que não se consiga, na prática, a completa adesão de todos os potenciais contribuintes, em razão de limitações procedimentais que venham a surgir, a norma local estará perfeitamente ajustada aos preceitos constitucionais vigentes, impedindo que se cogite em decretar-lhe judicialmente sua inconstitucionalidade. Ademais, o aprimoramento e evolução das formas de controle e cadastramento de contribuintes da COSIP se encarregarão naturalmente de aumentar o número de cadastrados, levando o número de contribuintes cadastrados a tender ao longo do tempo para a totalidade do universo estabelecido pela lei.

#### 6.4.2. Da interpretação restritiva da expressão “iluminação pública”

Diante dessas considerações, pode-se retomar a questão do alcance interpretativo da expressão *iluminação pública*, para afirmar que a iluminação de imóveis da Administração Pública não restaria albergada pela hipótese de incidência da COSIP porque inexistiria, neste caso, um reflexo mediato ao contribuinte, decorrente do pagamento de tal tributo. Com efeito, nenhum retorno, em termos de prestação de serviços, teria o sujeito passivo, pela contribuição paga, pois a iluminação de prédios públicos não diz respeito ao particular.

<sup>50</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. Cit.*, p. 449.

<sup>51</sup> FREITAS, Juarez. *Interpretação Sistemática do Direito*. 4. ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros, p. 74.

Aliás, como já mencionado, o sujeito passivo paga impostos ao Estado para que ele possa custear despesas gerais como esta.

Portanto, se ausente a *referibilidade* (direta ou indireta) da atuação estatal ao obrigado, ou seja, se o sujeito passivo não recebe imediata ou mediatamente uma prestação de serviço por parte do Estado pela paga do aludido tributo vinculado, inviável se mostra ampliar dito conceito para custear a iluminação dos imóveis públicos.

## 8. Conclusões.

Este ensaio teve por objeto trazer algumas considerações à discussão entabulada sobre a constitucionalidade ou não da COSIP, sob a estrita dogmática jurídica que, talvez, possam merecer maior atenção dos operadores interessados no assunto. Optou-se, para fins de exame do tributo, adotar a metodologia adotada por Geraldo Ataliba, que se orienta pela vinculação do tributo ou não a uma atividade estatal, tendo-se em vista sua consistência argumentativa, de fácil apreensão e, sobretudo, sua absoluta conformidade ao sistema tributário constitucionalmente posto em nosso país.

A referida classificação tributária possibilitou examinar a COSIP com o necessário o rigor científico. Em razão disso, pode-se dizer que a contribuição em questão é um *tributo vinculado a uma atividade estatal*. Demais disso, percebe-se que a hipótese de incidência da aludida contribuição carrega um *componente medial* entre a ação estatal e o sujeito passivo da contribuição. Portanto, há um fato ou circunstância que se coloca entre a atuação da administração pública e o obrigado, qual seja o *custeio do serviço de iluminação pública*. Este aspecto, em particular, assume especial relevância no exame desta espécie tributária, na medida em que servirá para diferenciar sua base de cálculo da de outros tributos, como por exemplo, o ICMS, cuja equivalência é defendida pela parte da doutrina que entende que a COSIP seria uma taxa, com vistas a considerá-la, por esta razão, inconstitucional por violação do § 2º do art. 145 da CF.

Com efeito, a base de cálculo da COSIP não se limita ao valor da energia elétrica consumida para tal fim, como ocorre com o ICMS, mas trata-se de base mais ampla, pois deverá contemplar todas as despesas inerentes ao serviço de iluminação pública como a aquisição de lâmpadas, fios, postes, sensores e todos os demais equipamentos, materiais e serviços necessários ao bom e contínuo funcionamento do dito serviço público.

Outro aspecto relevante que se procurou enfrentar nesse trabalho foi a tormentosa questão da correta delimitação do universo de contribuintes da COSIP, cujo exame evidenciou que tal dificuldade, existente sob o ponto de vista prático, em se determinar este amplo universo de obrigados tributários – que, ressalta-se, não é insuperável –, não pode merecer relevância a ponto de se constituir em inescusável fator restritivo da real delimitação do universo dos sujeitos passivos, pois, assim sendo, estar-se-ia violando princípios constitucionais como o da impessoalidade e da igualdade, o que redundaria em indevidos prejuízos à órbita patrimonial dos eleitos como sujeitos passivos em razão da excessiva onerosidade resultante da existência de um número menor, do que de fato existe, de contribuintes indicados para o rateio da COSIP. Assim, ofereceu-se uma proposta de solução a tal dificuldade pragmática de estabelecimento do universo de contribuintes da

COSIP. Importa considerar, ainda, que no exame da sujeição passiva desta contribuição também foram colacionados argumentos filosóficos relacionados a teoria de justiça desenvolvida por John Rawls, os quais parecem corroborar as conclusões a que se chegou no presente estudo.

Por fim, procurou-se avaliar o alcance da expressão “*iluminação pública*” para verificar se a iluminação dos imóveis públicos restariam também albergados por esta locução, constatando-se que a ausência de qualquer *referibilidade* (indireta ou indireta) na iluminação pública de prédios do Poder Executivo prestador de serviços de iluminação pública em relação ao contribuinte implica a impossibilidade de se imputar tal despesa no custeio da iluminação pública.

Assim, diante do exame realizado, quer parecer que dita espécie de contribuição é consentânea com os aspectos doutrinários e normativos pertinentes, cumprindo ressaltar, portanto, que sua criação não configura de qualquer ofensa à rigidez do sistema estabelecido constitucionalmente (vale dizer, o tributo é constitucional), o que legitima a instituição dessa modalidade de contribuição por todos os municípios brasileiros, desde que adequadamente observado, pelo ente instituidor, todos os elementos componentes de sua hipótese de incidência, com especial atenção à perfeita identificação do universo de seus contribuintes.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 5.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Vol. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

\_\_\_\_\_. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed.. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 6023: *informação e documentação – referência - elaboração*. Rio de Janeiro, 1999.

\_\_\_\_\_. NBR 10520: *apresentação de citações em documentos: procedimento*. Rio de Janeiro, 1988.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

BREMAEKER, François E. J. de. *Os consórcios na administração municipal*. Rio de Janeiro: IBAM/APCM/NAPI/IBAMCO, 2001.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4.ed. rev e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *O controle dos atos administrativos*. 3.ed. rev e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2004.

HARADA, Kiyoshi. *Contribuição para custeio de iluminação pública*. Jus Navegandi, Teresina, a. 7, n. 65, mai. 2003. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4076>. Acesso em 06 abr. 2005.

JÚNIOR, José Cretella. *Curso de direito administrativo*. 16.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.

RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. Tradução Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

LOUBET, Luciano Furtado e LOUBET, Leonardo Furtado. *A natureza jurídica da COSIP – contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*. Revista Tributária e de Finanças Públicas São Paulo. ano 12, n. 56, maio-junho de 2004. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 190-211.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 4.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 28.ed. atual. São Paulo: malheiros, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 13.ed. atual. São Paulo: malheiros, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15.ed. ref. ampl. e atual.. São Paulo: Malheiros, 2003.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002

SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. *A regulamentação dos consórcios públicos à luz do projeto de lei n.º 3.884/2004*. Associação Nacional do Ministério Público de Contas – AMPCON –, Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.ampcon.org.br/doutrina.htm>. Acesso em 06 abr.2005.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.107/05: marco regulatório dos consórcios públicos brasileiros*. Jus Navigandi, Teresina, a. 9, n. 705, 10 jun. 2005. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6872>>. Acesso em: 16 jun. 2005.

WERLANG, Arno. *Aspectos constitucionais da contribuição de iluminação pública*. Interesse Público. Ano 5, nº 27, setembro/outubro 2004. Porto Alegre: Notadez, 2004, p.111-118.