

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

DANILO BONO GARCIA

**ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO
PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA –
COSIP.**

**CAMPO GRANDE
2008**

DANILO BONO GARCIA

**ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O
CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP**

**Monografia apresentada ao IBET, como
parte dos requisitos para obtenção do título
em Especialista em Direito Tributário**

**CAMPO GRANDE
2008**

DANILO BONO GARCIA

ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O
CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP

Monografia apresentada ao IBET, como parte
dos requisitos para obtenção do título em
Especialista em Direito Tributário

Aprovado em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. BREVE HISTÓRICO	8
3. DA NATUREZA JURÍDICA DA COSIP	12
4. PONDERAÇÕES QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE DA COSIP.....	15
5. POSICIONAMENTOS RELEVANTES QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DA COSIP.....	20
6. REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA DA COSIP	30
7. CONCLUSÃO.....	34

ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – COSIP¹.

Danilo Bono Garcia*

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade analisar a constitucionalidade da COSIP, e colacionar ponderações diversas do sistema jurídico brasileiro acerca da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e sua natureza jurídica.

Palavras-chave: Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Constitucionalidade. Natureza jurídica.

¹ Monografia como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo IBET.

**ANALYZE ON THE CONSTITUTIONALITY CONTRIBUTION FOR THE
EXPENDITURE OF THE SERVICE OF PUBLIC ILLUMINATION – COSIP.**

ABSTRACT

The present work has for purpose to analyze the constitutionally COSIP, and to join considerations several of the Brazilian system juridical concerning contributes for the expenditure of it illuminates and its legal nature.

Keywords: Contributes for the expenditure service it illuminates public. Constitutionality. Juridical nature.

1. INTRODUÇÃO.

A Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP) foi introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 39, aprovada em dezembro de 2002, cuja finalidade é a de os Municípios brasileiros e o Distrito Federal auferirem recursos para custear este importante serviço público.

Inicialmente, há que se ressaltar que, em virtude da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública ter adentrado em nosso ordenamento jurídico em curto espaço de tempo, há apenas 05 anos, há pouca doutrina e livros específicos sobre o tema, e o que prepondera sobre o assunto são artigos em revistas jurídicas e sites jurídicos, em que os escritores começam a escrever sobre o assunto, com opiniões próprias e muito divergentes entre si.

Diante da grande diversidade de posicionamentos, este trabalho visa compilá-las, para assim, fazer uma análise sobre elas e chegar uma conclusão sobre a real característica deste tributo.

Sendo assim, as posições mais relevantes sobre a constitucionalidade ou não da COSIP serão abordadas neste trabalho, sem o objetivo de esgotar o assunto, para que ao final, possamos entender um pouco melhor as características e a natureza jurídica deste tributo.

2. BREVE HISTÓRICO.

A princípio, no Brasil havia o Fundo Nacional de Energia², órgão controlado e administrado diretamente pela União por intermédio das concessionárias de energia, que custeavam totalmente o pagamento das contas de energia elétrica referentes à iluminação pública.

Entretanto, com o advento da nova ordem jurídica brasileira, ou seja, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e, ainda, em razão da extinção do mencionado fundo, a obrigação de custeio da iluminação pública foi repassada ao Poder Executivo dos Municípios, sem a prévia e necessária definição das fontes de receita necessárias ao adimplemento de tal encargo, ocasionando graves dificuldades financeiras aos entes políticos que passaram a suportar tal ônus, principalmente, aos de pequeno porte e recursos escassos.

Diante desta nova realidade, os prefeitos municipais, na maioria dos casos, decidiram aplicar seus poucos recursos em outras políticas públicas que lhes convieram ter maior relevância, como saúde, educação e saneamento³.

Porém, em virtude da Reforma Administrativa decorrente da Emenda Constitucional nº 19/98, e o fenômeno das privatizações, que atingiram rapidamente as empresas concessionárias de energia elétrica, o inadimplemento das contas de iluminação pública acarretaram prejuízos às essas empresas.

Visando solucionar esta problemática e auferir recursos para o adimplemento das contas de iluminação pública, inúmeros municípios brasileiros instituíram a Taxa de Iluminação Pública, com fundamento no artigo 145, inciso II da Constituição Federal e no artigo 77 do Código Tributário Nacional⁴.

Contudo, a doutrina e jurisprudência pacificaram o entendimento de que estas taxas são inconstitucionais, pois a iluminação pública se constitui em serviço potencial, isto é,

aquele que o Poder Público coloca a disposição de todos os cidadãos, ainda que não seja por todos eles utilizado⁵.

Porém, não possui o requisito da divisibilidade, indispensável ao estabelecimento da taxa de serviço, sendo um serviço *uti universi*, ou seja, prestado de forma abstrata e difusa à coletividade, conforme o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, no julgamento do Recurso Extraordinário 233.332:

“Taxa de iluminação pública. (...) Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio de produto da arrecadação dos impostos gerais.” (RE 233.322, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14/05/99)

Neste sentido, temos as seguintes decisões:

“TRIBUTÁRIO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (TIP) E TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA (TLP). INEXIGIBILIDADE. ATIVIDADES ESTATAIS QUE NÃO SE REVESTEM DAS CARACTERÍSTICAS DE ESPECIFICIDADE E DIVISIBILIDADE. É assente nesta colenda Corte que as taxas de iluminação pública e de limpeza pública cuidam-se de atividades estatais que se traduzem em prestação de utilidades inespecíficas, indivisíveis e insuscetíveis de serem referidas a determinado contribuinte, não podendo ser custeadas senão por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Aplicação de multa de 1 % (um por cento) sobre o valor da causa, na forma do § 2º do art. 557 do Código de Processo Civil. Nego provimento ao agravo”. (STF, ap. DJ 09.12.2005)⁶.

“RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Taxa de coleta de iluminação pública (TIP). Cobrança. Inviabilidade. Agravo regimental não provido. Súmula 670. Agravo regimental não provido. "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa."” (STF, ap. DJ 02.06.2006)⁷

“REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. SÚMULA 670 DO STF. ILEGALIDADE DE SUA EXIGÊNCIA. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO DO PEDIDO (ARTIGO 514, II, CPC). HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FIXAÇÃO EM PERCENTUAL. PECULIARIDADES DO CASO. PRECEDENTES. MAJORAÇÃO AFASTADA.

1. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa, uma vez que não configura serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. Súmula no 670 do STF.

2. Ausente a fundamentação do pedido, o mesmo não merece conhecimento, conforme dispõe o artigo 514, do Código de Processo Civil.

3. “É adequado no caso, a verba honorária fixada sobre a condenação, ainda que de pequeno valor porque, além da extrema facilidade da causa porquanto a tese vitoriosa já está consagrada, há verdadeira relação com o proveito econômico obtido pelo autor.” (TJ/PR, Ap. 0301726-9).

Diante das inúmeras ações ajuizadas, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 670, com a orientação de que o “serviço de iluminação pública não pode ser remunerada mediante taxa”, corroborando os entendimentos acima.

A Taxa de Iluminação Pública não poderia existir, eis que não se vislumbra a contraprestação vinculada a determinado serviço público específico e divisível, requisitos estes da taxa (espécie tributária que é), bem como pelo fato da iluminação pública ser indivisível, isto é, impossível de mensurar quanto de energia (iluminação pública) cada contribuinte usaria.

A Taxa de Iluminação Pública foi considerada inconstitucional, uma vez que se tratava de verdadeiro imposto, no que pese ter sido denominada de taxa. Desse modo, sendo aquela considerada imposto, os Municípios brasileiros não teriam competência tributária para sua criação, muito menos para exigi-lo dos contribuintes. Afinal, é cediço que os Municípios somente têm competência tributária para instituir Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Portanto, não era possível a cobrança de Taxa de Iluminação Pública, porque se encontram ausentes os requisitos característicos de toda e qualquer taxa de serviço público, quais sejam: a especificidade e a divisibilidade do serviço prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, e, por ter nítida característica de imposto.

E com este fundamento, o Senado rejeitou a Proposta de Emenda Constitucional n. 222-A, que pretendia alterar o inciso II do artigo 145 e seu parágrafo 2º da Constituição Federal, para dispensar os requisitos da especificidade e divisibilidade do serviço público, a fim de permitir a cobrança da Taxa de Iluminação Pública⁸.

No entanto, para evitar uma lacuna na legislação, com a finalidade de impedir a perda de arrecadação dos municípios e Distrito Federal, foi aprovada a PEC 222-B, em 20/12/2002, a qual instituiu a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP, com a introdução do artigo 149-A, na Constituição Federal, *in verbis*:

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

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

Deste modo, a municipalidade brasileira passou a ter competência para instituir uma contribuição destinada ao custeio da iluminação pública, solucionando a problemática de falta de recursos para esta finalidade, em que pese grande parte dos juristas brasileiros afirmarem que a referida contribuição é casuística e repleta de vícios formais e materiais.

Após a Emenda Constitucional nº 39, portanto, os municípios e o Distrito Federal poderão criar um tributo com destinação específica para o custeio do serviço de iluminação pública.

Há que se destacar, porém, que a cobrança referente a iluminação pública, por parte dos Municípios e ou o Distrito Federal antes da Emenda Constitucional nº 39 é inconstitucional, sendo direito do contribuinte que pagou pela cobrança, a restituição dos valores pagos, referentes aos últimos cinco anos.

3. DA NATUREZA JURÍDICA DA COSIP.

Inicialmente, entendo ser relevante mencionar a respeito da classificação dos tributos. Nesse sentido, entendo que seriam cinco (05) as classificações de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

E, para chegar a esse número de cinco espécies tributárias, foram levados em consideração os seguintes critérios:

a) a exigência constitucional de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo (hipótese tributária) ao exercício de uma atividade por parte do Estado, referida ao contribuinte;

b) a exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação do tributo, e

c) a exigência constitucional de previsão legal de devolução do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período.

A utilização desses três critérios é necessária para a classificação dos tributos, eis que no sistema constitucional alguns tributos têm sua validade condicionada à sua instituição como fonte de custeio de despesas específicas do Estado, exigindo-se previsão legal nesse sentido: é o caso das contribuições e dos empréstimos compulsórios. E para a validade deste último, as disposições constitucionais determinam a obrigatoriedade de ser legalmente prevista a restituição ao contribuinte do montante recolhido, ao cabo de determinado período. Trata-se de exigências impostas pelas próprias normas de estrutura que fundamentam a validade desses tributos, de forma que não podem deixar de ser atendidas pelo legislador infraconstitucional.

Para a classificação dos tributos, entendo, devem-se utilizar os três critérios acima mencionados. Mesmo porque, dentre esses três critérios, um é o da exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação do tributo. Então, a destinação do produto é relevante para a classificação dos tributos e sua diferenciação.

Afinal, em se tratando de taxa, contribuição e empréstimo compulsório há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto da arrecadação.

Obviamente, não se deve invocar o art. 4º do CTN para impedir que se utilize o critério da destinação para classificar um tributo, haja vista que o referido artigo não condiciona o trabalho do legislador constituinte, que pode utilizar o critério da destinação para discriminar esta ou aquela espécie tributária, sem que a norma infraconstitucional o impeça.

As contribuições, ao contrário dos impostos, taxas e contribuição de melhoria, que se caracterizam pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo, qualificam-se, sobretudo, pela sua destinação.

Desse modo, apesar do art. 4º do CTN considerar irrelevante a destinação legal do produto da arrecadação do tributo para identificar sua espécie, para as contribuições e os empréstimos compulsórios esta norma é ineficaz.

Assim sendo, deve ser feitas ressalvas ao art. 4º do Código Tributário Nacional, no ponto em que considera irrelevante, de forma generalizada, a destinação legal do produto arrecadado para a definição da espécie tributária. É que a destinação, efetivamente, será irrelevante para distinção entre certas espécies (taxas e impostos, p.ex.), mas é importante no que tange à configuração das contribuições e dos empréstimos compulsórios.

A COSIP não se enquadra no conceito de imposto, visto que o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, veda expressamente a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Caso contrário, haveria bi-tributação.

A COSIP não é uma taxa, uma vez que esta última não pode ter base de cálculo própria de imposto, sua hipótese de incidência depende de uma atuação estatal, além da impossibilidade de se aferir o quantum a ser pago por cada pessoa que se beneficia com a prestação do serviço de iluminação pública.

Também não configura contribuição de melhoria, haja vista a ausência de valorização imobiliária decorrente de obra pública, nem mesmo empréstimo compulsório, espécie que exige a restituição do montante arrecadado.

As contribuições são tributos caracterizados pelo destino de sua arrecadação. Portanto, como a COSIP tem o produto final destinado ao custeio da iluminação pública, então, possui a mesma natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição Federal.

4. PONDERAÇÕES QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE DA COSIP.

Em regra, os autores que defendem a inconstitucionalidade da COSIP sustentam que a Emenda Constitucional nº 39 aboliu direitos fundamentais dos contribuintes, pois afrontou os limites do Sistema Tributário Nacional, principalmente, em razão da ampliação da competência tributária municipal.

Entendem ser uma norma casuística, sem qualquer delimitação quanto à hipótese de incidência e fato gerador.

No entanto, ainda há outros elementos importantes que, na visão dos autores, demonstram a inconstitucionalidade da referida norma, e que será a seguir exposto.

O jurista Kiyoshi Harada⁹ analisou a lei municipal de São Paulo – Lei 13.479/02 – que instituiu a contribuição para custeio de iluminação pública, e verificou flagrante inconstitucionalidade na mencionada norma, principalmente por violações a princípios constitucionais tributários.

Primeiramente, o professor cita a ofensa ao princípio da isonomia tributária, pois a lei elenca como sujeito passivo da COSIP apenas “aquele que possua ligação de energia elétrica regular ao sistema de fornecimento de energia”, conforme dispõe o artigo 3º

Entende, porém, que todos os andarilhos noturnos beneficiam-se da iluminação pública, devendo, portanto, ser contribuinte, a população em geral do município.

Logo, esta exação possui características de imposto, inclusive, porque tem como destinação o custeio de serviços genéricos. Sendo um imposto, os Municípios e Distrito Federal não têm competência tributária para instituí-los, pois somente a União possui competência residual, ofendendo, assim, o artigo 156 da Constituição Federal.

Entretanto, a aludida lei municipal ainda viola o princípio da isonomia ao conferir valores diferenciados aos contribuintes residenciais e não-residenciais, nos termos do artigo 4º da Lei Municipal nº 13.479.

E ainda, por ser imposto, o artigo 167, inciso IV da Constituição Federal estabelece que a arrecadação do tributo não poderia ser destinada a um fundo especial, como dispõe o artigo 8º da lei municipal.

O advogado Rodrigo Dantas Coêlho da Silva¹⁰ utilizou como base a Lei Complementar nº 47 do Município de Natal para analisar a contribuição para o custeio de iluminação pública.

Do seu estudo depreende-se que a iluminação pública é um serviço *uti universi*, uma vez que atinge e beneficia a população do município em geral.

Como tal, deveria ser custeado por impostos e não por contribuição. Assim, resta demonstrado que o constituinte derivado extrapolou suas funções, ao ampliar a competência tributaria municipal e, conseqüentemente, violou o princípio da discriminação das rendas tributárias.

Explicita também, a violação ao princípio da isonomia com idêntico fundamento aquele ministrado pelo professor Kiyoshi Harada, e do princípio do justo gasto do tributo afetado.

Após, o autor elenca características da lei municipal em si, concluindo por sua inconstitucionalidade, pois possui hipótese de incidência idêntica ao IPTU e base de calculo semelhante ao do ICMS, bem como por não distinguir consumidores urbanos e rurais, que em muitos casos, não dispõem do serviço de iluminação pública.

A advogada e consultora tributária Leila Katiane Araújo Azevedo¹¹ também analisou a COSIP sob a ótica da Lei Complementar do Município de Natal e obteve,

basicamente, as mesmas conclusões do advogado Rodrigo Dantas Coêlho da Silva, que não serão elencadas para o trabalho não se tornar repetitivo.

O consultor jurídico Ronaldo Celoto¹² tem o mesmo entendimento dos juristas acima e acrescenta que a COSIP só poderá ser instituída por lei complementar municipal, por ser matéria reservada pelo artigo 146, inciso II da Constituição Federal.

Com relação à cobrança da contribuição na fatura de energia elétrica diz que para a cobrança ser lícita devem ser emitidas duas faturas apartadas ou fatura única, mas com dois códigos de barras, para que a contribuição não fique vinculada ao pagamento da conta de consumo de energia elétrica.

O advogado Roberto Galluzzi Costa Fraga¹³ aponta problemas de âmbito formal e material na Emenda Constitucional que instituiu a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

De acordo com o autor a mencionada emenda padece de inconstitucionalidade formal, pois os Deputados Federais não observaram o interstício mínimo de cinco sessões entre os dois turnos de votação estabelecido no artigo 202, §6 do Regimento Interno da Casa Legislativa, o que acarreta afronta reflexa ao artigo 60, §2 da Constituição Federal, uma vez que as votações ocorreram em dois dias subseqüentes (18 e 19/12/2002).

Com relação às inconstitucionalidades matérias argüiu o autor que houve ofensa às garantias constitucionais e que a verdadeira natureza jurídica da COSIP é de taxa, e não de contribuição.

Entende que houve violação às garantias constitucionais e, portanto, afronta ao artigo 60, §4, inciso IV da Carta Magna, pois nosso ordenamento jurídico só previu a existência de três contribuições, quais sejam: de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas; relativas à seguridade social.

Sendo que, os Municípios possuem tão-somente competência para instituírem contribuições para a seguridade; e apenas a União dispõe de competência residual para instituir novas contribuições, nos termos dos artigos 154 e 195, §4 da Constituição Federal.

Assim, o autor afirma que houve violação às garantias constitucionais, pois o legislador constituinte derivado ampliou a competência tributária dos Municípios; e citando Hugo de Brito Machado conclui que a mencionada Emenda Constitucional “tende a abolir direitos fundamentais dos contribuintes, entre os quais o de serem tributados dentro dos limites do Sistema Tributário Nacional”¹⁴.

Com relação à natureza jurídica da COSIP, infere que não pode ser contribuição, pois não se insere no rol das contribuições previstas pelo legislador constituinte originário elencadas acima, e conclui ser uma taxa de serviço e, portanto, deve ser considerada inconstitucional pelos mesmos fundamentos que a taxa de iluminação pública foi extirpada de nosso ordenamento jurídico.

Afirma, ainda, que como a Emenda Constitucional está eivada de vícios, conseqüente as leis municipais possuem inconstitucionalidade reflexa em detrimento da teoria dos frutos da árvore envenenada.

O ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado¹⁵, em sua obra Curso de Direito Tributário, questiona tão-somente a cobrança da contribuição de iluminação pública na fatura de consumo de energia elétrica, pois o não pagamento autoriza a concessionária interromper o serviço.

Assim, a cobrança da COSIP na fatura de pagamento de energia elétrica viola o devido processo legal e o direito de cobrança do contribuinte contra eventual cobrança indevida, o que não se admite para os tributos em geral.

O nobre escritor e estudioso Luciano Amaral expõem-nos que a iluminação pública é um serviço geral e indivisível, devendo, portanto ser custeada pelas receitas dos impostos.

Conclui que a Emenda Constitucional nº 39 teve por finalidade criar uma nova fonte de receitas para os Municípios e Distrito Federal, tendo a nova exação recebida à denominação de contribuição, uma vez que “se distinguem uma das outras pela finalidade a cujo atendimento se destinam”¹⁶.

O Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP, Adelmo da Silva Emerenciano¹⁷, menciona ainda que muitas objeções foram lançadas sobre a COSIP, tendo destacado que:

“(i) a competência tributária não pode ser ampliada por meio de emenda constitucional por violar o figurino constitucional, modificando a rigidez do sistema, usurpação de competência privativa, sendo o limite o campo de incidência das outras espécies tributárias, violando elemento conceitual da Federação; (ii) houve violação de cláusulas pétreas tendo sido atingido a forma federativa do Estado; (iii) somente a União poderia criar eventual contribuição já que o serviço de iluminação pública está afeto a esta pessoa política; (iv) referido serviço somente poderia ser remunerado por taxa; (v) a contribuição viola a limitação relativa a vedação da identidade da base de calculo com impostos, especificamente a do ICMS; (vi) a contribuição não atinge um grupo ou setor específico, não possuindo referibilidade”.

5. POSICIONAMENTOS RELEVANTES QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DA COSIP.

O jurista Cleber Demetrio Oliveira da Silva¹⁸ possui interessante entendimento acerca da constitucionalidade da contribuição para o custeio da iluminação pública, o qual adota a metodologia utilizada por Geraldo Ataliba, que se baseia na vinculação do tributo, ou não, a uma atividade estatal.

Por conseguinte, conclui que a referida contribuição é um tributo vinculado, isto é, o aspecto material da hipótese de incidência consiste numa atuação estatal, que no presente caso, é a prestação do serviço de iluminação pública.

Como tributo vinculado tem-se as espécies tributárias de taxa e contribuição, sendo que aquela possui como hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo da obrigação; enquanto que nesta, o serviço prestado pelo Estado é indireto, ou seja, há um componente intermediário entre a ação estatal e o contribuinte.

Por este motivo, o respeitável jurista conclui ser a COSIP uma verdadeira contribuição, pois existe na hipótese de incidência uma circunstância medial entre a atuação estatal e o contribuinte, que é o custeio da iluminação pública.

Ademais, a COSIP tem como finalidade o provisionamento do custeio para a iluminação pública, sendo, pois, um tributo finalístico, característica esta, presente nas contribuições em geral.

Com relação a sua base de cálculo, deverá ser igual ao somatório de todas as despesas envolvidas na criação e manutenção no serviço de iluminação pública como a aquisição de lâmpadas, fios, postes e demais equipamentos necessários ao bom e contínuo funcionamento deste serviço público¹⁹, o que, no entanto, não alcança a iluminação dos

prédios públicos, diante da ausência de referibilidade da atuação estatal ao obrigado, sendo esta uma despesa geral custeada por impostos.

Portanto, a base de cálculo da COSIP não se restringe ao valor da energia elétrica consumida, logo, não se pode afirmar que sua base de cálculo coincide com a de nenhum imposto, tampouco com a do ICMS.

O autor ainda enfrentou o assunto quanto aos sujeitos da relação tributária. Do texto constitucional verifica-se que os sujeitos ativos são os Municípios e o Distrito Federal, uma vez que a prestação do serviço de iluminação pública é um assunto de interesse local, devendo ser regulado pelos entes políticos acima aludidos, nos termos do inciso I do artigo 30 da Constituição Federal.

No que se refere aos sujeitos passivos é preciso tomar muita cautela no momento da elaboração da lei local, para que não se viole os princípios constitucionais da impessoalidade e da igualdade, uma vez que todas as pessoas residentes no município e, até mesmo aquelas que ali estão de passagem, usufruem do serviço de iluminação pública. Assim, é indevida a delimitação da sujeição passiva, que contemple apenas as pessoas cadastradas nas empresas fornecedoras de energia elétrica.

Para o autor, a melhor solução seria cada município estabelecer um sistema de cadastramento de contribuintes, para que se pudessem aferir as pessoas físicas e jurídicas que tenham capacidade econômica, domiciliadas no ente federativo instituidor da referida contribuição, para se transformar em sujeito passivo desta. E ainda, tal sistema receberia a delegação de emitir o documento hábil para pagamento do tributo a ser enviado via postal ao domicílio do contribuinte²⁰.

Dessa forma, conclui-se que a criação da COSIP não configurou ofensa ao nosso ordenamento jurídico, sendo este tributo constitucional e legítima a instituição desta exação pelos Municípios e Distrito Federal, desde que o legislador municipal observe adequadamente os elementos da hipótese de incidência e dos sujeitos passivos desta relação tributária.

O respeitável professor e doutrinador Roque Antonio Carrazza conclui que a COSIP tem natureza jurídico-tributária, uma vez que o artigo 149-A da Constituição Federal “tipifica uma obrigação compulsória de dar moeda (*obligatio de dare penuniam*), que não se constitui em sanção por ato ilícito, instituída por meio de lei e cobrada em seus estritos termos”²¹, o que caracteriza um tributo nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, a nova exação deve respeitar e submeter-se a todos os princípios, regras e limitações impostas pelo sistema jurídico tributário.

Observa que a nova contribuição instituída pelo artigo 149-A da Carta Suprema não se confunde com as contribuições previstas no *caput* do dispositivo legal, pois tem competência legislativa e finalidade diversa, só podendo ser exigida pelo ente que efetivamente prestar o serviço de iluminação pública ou tiver condições materiais de prestá-lo com o produto da arrecadação.

Considera que a aludida contribuição tem natureza de imposto, pois é um tributo não vinculado a uma atividade estatal, em virtude de a hipótese de incidência configurar-se pelo simples fato de uma pessoa, seja física ou jurídica, estar fixada no Município ou Distrito Federal que presta o serviço de iluminação pública.

Ressalta que a contribuição é devida mesmo que o sujeito passivo não desfrute do serviço público. Portanto, basta que o serviço seja prestado no território da pessoa política onde o contribuinte possua algum vínculo.

O autor infere do parágrafo único do artigo 149-A da Constituição Federal que o contribuinte “é a pessoa que reside, está domiciliada, mantém imóvel ou desenvolve atividades profissionais onde é prestado o serviço de iluminação pública. O simples desfrute deste serviço por quem se encontra de passagem não enseja a tributação em tela.”²²

Roque Antonio Carrazza ainda nos revela que a base de cálculo deverá observar os princípios da razoabilidade e capacidade econômica do contribuinte, variando de acordo

com a destinação do imóvel, seja ele residencial, comercial, industrial ou rural; porém, não se pode considerar o consumo de energia elétrica do sujeito passivo, uma vez que esta não se relaciona com o serviço de iluminação pública.

Entretanto, não poderá o custo total do serviço ser rateado entre os contribuintes, como ocorre com a taxa, pois não se pode distinguir a quantidade de benefício que cada sujeito passivo obteve com o serviço, já que é um serviço prestado *uti universi*.

O ilustre doutor ainda destaca a exceção ao artigo 167, inciso IV, da Carta Magna, pois a Emenda nº 39 dispôs que o produto da arrecadação será destinado ao custeio do serviço local de iluminação pública; e ainda, conclui que a referida contribuição não poderá ser exigida das entidades com imunidade tributária, em razão da sua natureza de imposto.

O bacharel em Direito, Marco César de Carvalho²³, entende que a Emenda Constitucional nº 39 possibilitou aos Municípios e Distrito Federal a instituição da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, por meio de Lei Complementar Municipal, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.

A lei complementar municipal que instituir a COSIP deverá respeitar os princípios constitucionais da legalidade tributária, da irretroatividade e da anterioridade, conforme estabelecido no parágrafo único do artigo 149-A da Magna Carta.

O autor ainda observa que a receita da referida contribuição está vinculada ao custeio do serviço de iluminação pública, sob pena de os prefeitos municipais incorrerem em crime de responsabilidade, bem como infringirem a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Já o professor Roberto Wagner Lima Nogueira²⁴ sustenta a constitucionalidade da COSIP na Justiça Tributária e no princípio constitucional do justo gasto do tributo afetado, sendo que a não observância deste princípio acarreta a nulidade.

Tal princípio é de fundamental importância, pois tributo afetado e mal aplicado é tributo injustificavelmente arrecadado e, por isso, passível de devolução e responsabilização dos agentes pela má aplicação dos recursos públicos.

E ainda, é necessária uma flexibilidade do texto constitucional diante do atendimento das necessidades sociais²⁵, isto é, a Constituição Federal deve ser interpretada de acordo com a realidade social vivenciada e não aplicada com rigorismo, devendo-se deixar de lado o positivismo exacerbado e privilegiar o Estado Democrático de Direito.

O advogado Daniel Augusto Hoffmann²⁶ entende que não há qualquer inconstitucionalidade na nova exação criada pela Emenda Constitucional nº 39, pois a competência tributária municipal e distrital foi ampliada pelo poder constituinte derivado por meio de emenda constitucional.

Ressalta ainda, que a edição da referida emenda não violou nenhuma cláusula pétrea, pois é matéria sob reserva de emenda constitucional.

Entende, porém, que leis municipais e distrital instituidoras da COSIP poderão conter vícios de inconstitucionalidades, caso o legislador ordinário eleja idêntica base de cálculo da extinta Taxa de Iluminação Pública ou fato gerador igual a algum já discriminado na Constituição e de competência de outro ente federativo, pois estará incorrendo em invasão de competência tributária.

Conclui que a COSIP possui natureza jurídica de contribuição, semelhantes ao artigo 149 da Constituição Federal, pois são tributos finalisticamente afetados, ou seja, a arrecadação possui destino certo, que no presente caso, é o custeio do serviço de iluminação pública. A COSIP é, portanto, uma subespécie de contribuição²⁷.

Desta maneira, a referida contribuição poderá assumir características de impostos ou de taxas, conforme a base de cálculo e fato gerador escolhido pelo legislador ordinário municipal e distrital.

Assim, o legislador municipal e distrital ao instituírem a COSIP devem atuar de forma cautelosa para não a eivarem de inconstitucionalidade.

Samuel Carvalho Gaudêncio possui entendimento semelhante ao formulado acima pelo advogado Daniel Augusto Hoffmann, no entanto, conclui que a COSIP, por ser uma contribuição, reveste-se das características de imposto ou taxa. Porém, como o serviço de iluminação pública não possui o elemento da divisibilidade, jamais poderá ser taxa.

Logo, para o autor “a COSIP é um “imposto-vinculado”, haja vista se tratar de contribuição, tributos classificados constitucionalmente pela sua finalidade”²⁸.

Dessa forma, a Emenda Constitucional nº 39 inseriu uma nova espécie de contribuição em nosso ordenamento jurídico, ao lado das contribuições interventivas, corporativas e sociais preexistentes no artigo 149 da Constituição Federal.

Finaliza com a orientação de que a COSIP é uma contribuição constitucional, mas com finalidade e eficácia condicionada a uma lei local, municipal ou distrital.

A posição de Edvaldo Brito²⁹ é um pouco distinta das demais anunciadas acima, pois o autor entende que a COSIP é uma prestação pecuniária compulsória não-tributária, pois não exige todos os princípios caracterizadores de um tributo.

De regra, as prestações pecuniárias compulsórias tributárias revestem-se dos seguintes princípios: competência tributária da entidade intra-estatal, legalidade, irretroatividade, anterioridade, anualidade, tipicidade, eficácia da lei complementar, isonomia, capacidade contributiva, proibição do efeito confiscatório, garantia da unidade econômica e social e imunidade³⁰.

No entanto, a COSIP exige apenas os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, conforme dispõe o artigo 149-A da Constituição Federal. Em virtude de não

possuir caráter tributário, não se exige lei complementar para regulamentar as normas gerais dessa contribuição.

Por esta mesma razão, pode o legislador constituinte derivado facultar a arrecadação da COSIP por meio da fatura de energia elétrica, dispensando o lançamento pela Administração Pública.

O jurista explica que a COSIP, em que pese ser uma contribuição, pois tem como sinalagma o custeio do serviço de iluminação pública, ela não se confunde com as demais contribuições elencadas na Constituição Federal de 1988, pois a contribuição de melhoria prevista no artigo 145 da Carta Magna possui natureza tributária, e as contribuições do artigo 149 do mesmo diploma legal possuem sujeito ativo distinto, ou seja, a União, e exige lei complementar como instrumento de sua veiculação.

Conclui, assim, que a natureza jurídica da COSIP é de uma contribuição não tributária, pois não possui os elementos caracterizadores de qualquer das espécies tributárias, mas tem como sinalagma a correspectividade na prestação de serviço de iluminação pública.³¹

Todavia, as leis instituidoras da referida contribuição deverá observar com rigor os princípios elencados no artigo 149-A da Constituição Federal, devendo ser instituída por lei municipal ou distrital, em obediência ao princípio da legalidade; é proibida a incidência da contribuição a fatos ocorridos antes do início de sua vigência, em face do princípio da irretroatividade; e a lei só terá eficácia a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao que foi publicada, em respeito ao princípio da anterioridade.

Os autores Luciano Furtado Loubet e Leonardo Furtado Loubet³² analisam a contribuição para o custeio de serviço de iluminação pública a partir da classificação tripartida dos tributos.

Para os adeptos a esta classificação, as contribuições previstas nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal revestem-se das características de impostos ou de taxas, o que

permite que tenham hipótese de incidência e base de cálculo destas figuras tributárias, nos limites da competência tributária do ente federativo que a instituiu.

Da análise do artigo 149-A de nosso texto constitucional, os autores concluem que a hipótese de incidência divide-se em “critério material (prestar serviço de iluminação pública), critério espacial (território do Município competente) e critério temporal (momento da prestação do serviço)”³³; que o sujeito ativo é o Município ou Distrito Federal; possui como base de cálculo o custo do serviço e alíquota corresponde ao percentual sobre a base de cálculo.

Assim, as normas locais infraconstitucionais devem seguir este arquétipo constitucional ou estarão eivadas de inconstitucionalidade.

Na busca da natureza jurídica da COSIP inferem tratar-se de uma taxa, uma vez que a hipótese de incidência refere-se a prestação de um serviço público. Assim sendo, deverá observar todo o regime jurídico das taxas, inclusive a vedação de que sua base de cálculo não poderá ser idêntica a de impostos, conforme previsto no artigo 145, § 2º da Carta Magna. Logo, não poderá incidir sobre o consumo de energia elétrica, pois configuraria bitributação com o ICMS.

No entanto, diante da exigência de serviços específicos e divisíveis para ensejar a cobrança de uma taxa, verifica-se que o legislador constituinte derivado possui presunção absoluta destes requisitos ao serviço de iluminação pública ou dispensou-os em relação à COSIP.

Com relação ao parágrafo único do artigo 149-A da Constituição Federal, os autores observam que não se trata de parafiscalidade, mas de mera autorização para que a cobrança da nova exação se dê na fatura de consumo de energia elétrica. Portanto, os valores arrecadados devem ser transferidos aos Municípios ou Distrito Federal.

De acordo com a jurisprudência colacionada, verifica-se que os Tribunais têm admitido a cobrança da COSIP, com fundamento no artigo 149-A da Constituição Federal,

inclusive sem a exigência de lei complementar municipal ou distrital instituidora da contribuição, bastando observar o processo legislativo de lei ordinária, bem como os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributária.

Observa-se assim:

“EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO MUNICIPAL DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. ILEGALIDADE DA COBRANÇA. INEXISTÊNCIA. Não há qualquer obscuridade no acórdão que reconhece a inexistência de flagrante ilegalidade na **CIP** instituída por lei municipal, com base no art. 149-A da Constituição Federal, para autorizar o depósito dos valores exigidos pelo ente tributante. Embargos desacolhidos. (Embargos de Declaração Nº 70014130363, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 17/05/2006)”.

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO MUNICIPAL DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. LIMINAR. LEGALIDADE DA COBRANÇA. INEXISTÊNCIA DA VEROSSIMILHANÇA DO DIREITO INVOCADO. Conforme entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, embora sujeitas à lei complementar, não necessitam ser instituídas por lei complementar. Como a contribuição não é imposto, não se exige que a lei complementar defina sua hipótese de incidência, a base impositiva e os contribuintes. Precedentes do STF. Inexistência de flagrante ilegalidade na **CIP**, instituída por lei municipal, com base no art. 149-A da Constituição Federal, para autorizar a suspensão da cobrança. Agravo desprovido. (Agravo de Instrumento Nº 70013847587, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 10/05/2006)”.

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO MUNICIPAL DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. ILEGALIDADE DA COBRANÇA. INEXISTÊNCIA. Conforme entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, embora sujeitas à lei complementar não necessitam ser instituídas por lei complementar. A contribuição como não é imposto, não se exige que a lei complementar defina sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes. Precedentes do STF. Inexistência de flagrante ilegalidade na **CIP** instituída por lei municipal, com base no art. 149-A da Constituição Federal para autorizar o depósito dos valores exigidos pelo ente tributante. Agravo provido. (Agravo de Instrumento Nº 70013534888, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 15/03/2006)”.

“EMENTA: TRIBUTÁRIO - COSIP - COBRANÇA - CONSTITUCIONALIDADE - PRONUNCIAMENTO DO PLENÁRIO DO TJ/SC - OBEDIÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE 1. A contribuição para custeio de iluminação pública não tem previsão na Carta Estadual, justamente por configurar uma nova modalidade de contribuição especial, conforme previsão do art. 149-A da Constituição Federal, introduzida pela Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Conforme se depreende do texto constitucional, a autorização para que os municípios e o Distrito Federal instituíam a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública está

subordinada exclusivamente à observância dos mandamentos inscritos no art. 150, incs. I e III da Lei Maior. Logo, não procede a assertiva de afronta ao art. 128, inc. II, da Constituição Estadual, que corresponde exatamente ao art. 150, inc. II, da Constituição Federal. Se este Diploma não determina que seja observado o princípio da igualdade, a Carta Estadual não poderia fazê-lo, como na verdade não o fez, até porque sequer regula a nova modalidade de contribuição. 3. Desse modo, não padece de inconstitucionalidade lei municipal que se ajusta aos termos do art. 149-A da Constituição Federal e respeita os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade" (ADI n. 2004.007822-6). (Apelação Cível em Mandado de Segurança 2004.024828-8, Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Relator: Des. Luiz César Medeiros, julgado em: 30/08/2005)".

6. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA COSIP.

Por meio da regra matriz de incidência tributária pode-se estudar o interior da norma, pelos elementos que a compõem que são: a hipótese ou antecedente e o conseqüente, bem como o elo de ligação entre os dois que é a imputação deôntica - o dever-ser - que é a marca indelével do jurídico-normativo.

A hipótese de incidência é a descrição abstrata contida na lei.

No presente trabalho não há como estudar todas as hipóteses de incidências das COSIP's existente no Brasil, eis que cada Município brasileiro está autorizado a criar uma lei que institua a COSIP.

Entretanto, tomando por base o artigo 149-A da Constituição Federal, descobrir-se-á a hipótese de incidência da COSIP. É necessário abrir um parêntese, eis que o “correto” é analisar uma lei municipal em concreto para construir a sua regra matriz de incidência. Contudo, ousamos descrever quais são os elementos necessários que devem ser eleitos para a criação de uma lei municipal ou proveniente do Distrito Federal relacionada à COSIP.

É cediço que a regra matriz de incidência tributária é composta pelo antecedente e pelo conseqüente. Naquele temos o critério material, espacial e temporal; neste, o critério pessoal, composto pelo sujeito ativo e passivo, e, critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota.

Levando-se em consideração a natureza jurídica da COSIP, extraída no Capítulo 3, qual seja, de verdadeira contribuição, temos o seguinte: a característica que particulariza as contribuições das demais espécies tributárias é a destinação do produto arrecadado. Nesse sentido, o Constituinte Derivado inseriu a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública no artigo 149-A, da Carta Magna, apontando a finalidade a ser atendida com a arrecadação do tributo. Não se disse quais fatos poderiam ser considerados geradores da contribuição, apenas que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Não adotou a materialidade do fato gerador, mas a finalidade, que é custear o serviço público de iluminação.

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 seu custeio.

Aliás, o custeio da iluminação pública surge como elemento principal entre a atuação estatal e o contribuinte, confirmando o pressuposto entre a atuação estatal e o sujeito passivo.

Percebe-se que a única intenção do legislador constituinte, ao criar o artigo 149-A, foi o de prover aos municípios e ao Distrito Federal específica fonte de receita para fazer frente aos custos da iluminação pública.

Desse modo, pode-se afirmar que 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.

Nesse sentido, também é relevante considerar que o custeio, do qual surgirá a imprescindível base de cálculo do tributo em exame 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 serviço público.

Assim, a base de cálculo da contribuição para custeio da iluminação pública haverá de ser igual ao somatório de todas as despesas envolvidas na criação e manutenção do serviço. E esta base, a ser apurada pelo Município ou Distrito Federal, guarda total pertinência com a COSIP, haja vista que a sua finalidade é o custeio do serviço de iluminação pública.

Por outro lado, o que se verifica na maioria das leis municipais que instituíram a contribuição para o custeio da iluminação pública, é que estas acabam elegendo como base de cálculo a mesma dos impostos. A conclusão que se extrai do por que da escolha dessa base de cálculo se deve ao fato da facilidade da cobrança da COSIP juntamente com a fatura da energia elétrica, elegendo, assim a base de cálculo do ICMS previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal. Mesmo porque, não há impedimento legal para que as contribuições tenham a mesma base de cálculo dos impostos de qualquer ente federativo.

Com relação à alíquota a ser aplicada, esta deve ser definida nas leis municipais ou do Distrito Federal que instituírem a COSIP, sendo definida pela destinação do imóvel: residencial, comercial ou industrial.

Quanto ao critério temporal, não há maior dúvida que a sua incidência deve ser mensal. Ainda mais quando o legislador municipal estipular que a incidência será junto com a fatura mensal da energia elétrica do consumidor.

O critério espacial somente pode ser aquele onde ocorra a prestação do serviço de iluminação pública. Portanto, deve ser a zona urbana do território do Município ou do Distrito Federal.

O sujeito ativo só pode ser o Município ou o Distrito Federal, eis que são estes os entes federativos que necessitam de recursos para o custeio do serviço de iluminação pública.

Com relação ao sujeito passivo, neste ponto, reside uma grande dificuldade de subsunção da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública ao seu arquétipo constitucional. Descobrir quem é o sujeito passivo dessa contribuição é uma grande dificuldade.

Analisando o ponto de vista teórico, qualquer pessoa física ou jurídica que exteriorize sinais presuntivos de capacidade econômica (não se pode cobrar o custeio da iluminação pública de quem não tenha condições para tal), 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.

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 que são obrigados a recolher a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Por outro lado, saindo da teoria, vê-se que é praticamente impossível realizar a cobrança da COSIP no amplo universo de pessoas existentes. Nesse sentido, com o objetivo de atingir a finalidade da COSIP, que é o custeio do serviço de iluminação pública, deve ser escolhido um critério que estabeleça um liame entre o sujeito passivo e o Município ou Distrito Federal. E um desses critérios que podem ser eleitos é que a pessoa física ou jurídica tenha realizado ligação de energia elétrica no Município ou Distrito Federal.

Afinal, o artigo 149-A faculta a cobrança da contribuição na fatura de consumo de energia elétrica, e, esta só é cobrada de quem possui ligação de energia elétrica em um imóvel. Esse imóvel, obviamente, deve estar situado na zona urbana onde ocorre a prestação do serviço público de iluminação pública.

Desse modo, o simples desfrute do serviço de iluminação pública por quem se encontra de passagem ou que não possua um liame no território da pessoal política não enseja a tributação da COSIP.

Sendo a COSIP uma contribuição criada para o alcance de fins específicos, o custeio do serviço de iluminação pública, não há como a população em geral custea-la, haja vista que seria impossível o ente federativo cobrar a referida contribuição de cada pessoa separadamente/individualmente. Por isso, é necessário eleger um liame, e, esse liame é possuir ligação de energia elétrica no território do Município ou do Distrito Federal.

7. CONCLUSÃO.

Como se percebe o tema é de total diversidade, com posições e entendimentos contrapostos e em vários sentidos.

Os autores defensores da inconstitucionalidade da COSIP têm como principal fundamento a violação às garantias constitucionais, entre elas, aos princípios constitucionais tributários, sobretudo da isonomia quanto aos sujeitos passivos.

Elencam inúmeros vícios formais e materiais na Emenda Constitucional nº 39, o que acabaria por eivar as leis municipais de inconstitucionalidade.

Todavia, também insistem em afirmar que a norma é casuística, tendo sido criada para solucionar uma problemática dos entes políticos municipais que estavam sem recursos financeiros para custear o serviço de iluminação pública.

Alguns autores divergem quanto à natureza jurídica da COSIP. Para alguns, a iluminação pública é um serviço geral e universal, o que deveria ser custeado por imposto. Logo, o constituinte derivado teria ampliado a competência tributária dos Municípios e Distrito Federal, ferindo o princípio da taxatividade tributária.

Para outros, a COSIP é uma verdadeira taxa de serviço, e como tal, deveria ser declarada inconstitucional como a TIP no Enunciado 670 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, *data venia*, percebe-se que as teses acima não prevalecem.

Entendo que tem se consolidado o posicionamento da constitucionalidade da COSIP com o apoio dos magistrados brasileiros, uma vez que nossos Tribunais têm-se mostrado favoráveis à instituição e cobrança da referida contribuição pelos Municípios e Distrito Federal.

Ressalta-se que a Emenda Constitucional nº 39 ampliou a competência tributária municipal e distrital, e como tal competência foi estendida por meio de emenda à Constituição Federal, logo, o constituinte derivado não ofendeu o princípio da taxatividade tributária ao possibilitar aos Municípios e o Distrito Federal a instituição da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Aliás, se não fosse esse o entendimento, então seria a Emenda Constitucional nº 39, inconstitucional?

É cediço que fora as cláusulas pétreas fixadas no parágrafo 4º do artigo 60 da Carta Magna, não há impedimento de modificação de normas na Constituição Federal por meio de Emenda Constitucional.

Sendo a competência tributária a atribuição constitucional do poder de criar, *in abstracto*, tributos, e, tendo o constituinte derivado ampliado o leque dessa competência dos Municípios e Distrito Federal, aliado ao fato que não foi modificada qualquer cláusula pétrea, não há que se falar em inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 39.

Aliás, por ser matéria de emenda constitucional ampliar a competência tributária, não houve inconstitucionalidade na instituição da Emenda Constitucional nº 39.

Por outro lado, entre as diversas posições dos doutrinadores, entendo que não há uma só para melhor explicar a constitucionalidade da COSIP, mas entre todas acima colocadas pode-se concluir que se trata de um tributo vinculado e finalístico, logo sua verdadeira natureza jurídica é de uma contribuição.

Contudo, a COSIP não se confunde com as contribuições previstas no *caput* do artigo 149 do texto constitucional, pois tem finalidade diversa, qual seja, o custeio do serviço de iluminação pública.

Sendo um tributo finalístico, a COSIP só pode ser instituída onde ocorra a prestação do serviço de iluminação pública pelo Município e Distrito Federal, cuja finalidade é o seu custeio.

Desse modo, o artigo 149-A da Constituição Federal não inseriu uma nova forma de contribuição de intervenção no domínio econômico, mas sim uma quarta nova espécie de contribuição especial, ao lado das interventivas, corporativas e sociais.

Entendo que os entes políticos elencados no artigo 149-A da Constituição Federal são os reais legitimados para legislar sobre a referida contribuição, pois o serviço de iluminação pública é um assunto de interesse local, devendo por eles ser regulado conforme dispõe o artigo 30, I, da Carta Magna.

Concordo com o professor Roque Antonio Carrazza quanto ao sujeito passivo da relação tributária, pois entendo que a pessoa que está apenas de passagem ou visitando a cidade, ou seja, o mero desfrute não pode ensejar à exação, sendo contribuinte a pessoa residente no município onde o serviço de iluminação pública é prestado, isto é, aquele que possui ligação de energia elétrica no seu imóvel, seja residencial ou comercial, seja pessoa física ou jurídica. Portanto, na COSIP não está presente a característica da referibilidade, que é característica presente nas contribuições interventivas.

Em relação à base de cálculo, há que se destacar ainda que o Supremo Tribunal Federal tem entendimento que não há proibição de coincidência da base de cálculo de contribuição com outros impostos já existentes, o que, então, afasta a inconstitucionalidade defendida por alguns juristas.

O Ministro Carlos Velloso, em seu voto no julgamento do RE 228.321, no dia 01.01.1998, assim se manifestou:

“Quando do julgamento dos RREE 177.137-RS e 165.939-RS, por mim relatados, sustentamos a tese no sentido de que, tratando-se de contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a do imposto, o que é vedado relativamente às taxas. (...) porque, quanto o parágrafo 4º do artigo 195, da Constituição Federal, manda obedecer a regra da competência residual da União – art. 154, I – não estabelece que as contribuições não devam ter fato gerador ou base de cálculo de impostos. As contribuições, criadas na forma do parágrafo 4º do artigo 195, da CF, não devem ter, isto sim, fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes.”

Com base na decisão acima do Supremo Tribunal Federal, a tese de que haveria inconstitucionalidade da COSIP, ante a existência de bitributação, também fica

afastada, haja vista que podem existir, simultaneamente, tributos (imposto e contribuição) cuja incidência tenha a mesma materialidade.

Nesse sentido, não há que se falar em invasão de competência da COSIP sobre a competência dos Estados-Membros para impor o ICMS. Afinal, se o Supremo Tribunal Federal não vê objeção a impedimento constitucional para que as contribuições tenham a mesma base de cálculo dos impostos, então, não há inconstitucionalidade por invasão de competência dos Estados.

Predomina entre os doutrinadores que para a norma jurídica local instituidora da mencionada contribuição ser válida, o legislador deverá observar o procedimento legislativo de lei complementar, em respeito ao disposto no artigo 146, inciso III, alínea a' do texto constitucional.

Contudo, nossos Tribunais Estaduais têm dispensado tal exigência, entendendo que a COSIP não é imposto, sendo que apenas esta espécie tributária exige a instituição por meio de lei complementar, bem como a definição da hipótese de incidência, a base de cálculo e os sujeitos da relação, conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Todavia, o legislador local também deverá atentar-se aos princípios constitucionais estabelecidos no parágrafo único do artigo 149-A da Constituição Federal, quais sejam: da legalidade, irretroatividade e anterioridade.

Assim, a COSIP deve ser criada por meio de lei municipal ou distrital, só incidirá sobre fatos futuros, isto é, ocorridos após o início da vigência da lei, e só será exigida após o dia 1º de janeiro do ano subsequente a que a lei foi publicada.

Porém, é importante ressaltar que os Municípios e o Distrito Federal possuem a competência tributária para instituir a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, sendo que a receita da referida contribuição é vinculada à prestação do mencionado serviço, sob pena dos chefes do executivo local incorrer em crime de responsabilidade por ofensa a Lei de Responsabilidade fiscal.

Dessa forma, entendo que a COSIP é uma contribuição, uma vez que tem como principal característica ser um tributo finalístico, porém, condicionada a lei local, municipal ou distrital.

E como mencionado no capítulo 3 acima, as contribuições são tributos caracterizados pelo destino de sua arrecadação, e, portanto, a COSIP deverá destinar o seu produto final, ou seja, a arrecadação em pecúnia, para o custeio da iluminação pública dos Municípios e Distrito Federal.

Por fim, se a lei local instituidora da COSIP observar os princípios narrados acima, tal ente político poderá utilizar-se desta exação sem qualquer vicissitude ou ilegalidade.

Notas

² SILVA, Cleber 2005.

³ SILVA, Cleber 2005

⁴ SILVA, Cleber 2005.

⁵ FRAGA, 2004.

⁶ Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, AI-AgR 512729 / MG, Rel. Min. Carlos Britto, j. em 22.06.2005, DJ 09.12.2005.

⁷ Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, AI-ED 516410 / MG, Rel. Min. Cezar Peluso, j. em 09.05.2005, DJ 02.06.2005. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 19.01.2008.

⁸ HARADA, 2003.

⁹ HARADA, 2003.

¹⁰ SILVA, Rodrigo 2004.

¹¹ AZEVEDO, 2003.

¹² CELOTO, 2006.

¹³ FRAGA, 2004.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito, *in* FRAGA, 2004.

¹⁵ MACHADO, 2004.

¹⁶ AMARO, 2004, p. 56.

¹⁷ EMERENCIANO, Adelmo da Silva 2006, p. 917

¹⁸ SILVA, Cleber, 2005.

¹⁹ SILVA, Cleber, 2005.

²⁰ SILVA, Cleber 2005.

²¹ CARRAZZA, 2004, p. 582.

²² CARRAZZA, 2004, p. 584.

²³ CARVALHO, 2003.

²⁴ NOGUEIRA, 2003.

²⁵ *In:* <http://www.tex.pro.br/wwwroot/05de2003/sobrecontribuicaooparaocusteiodailuminacaopuclicamunicipal.htm> , acesso em 11/03/2008.

²⁶ HOFFMANN, 2003.

²⁷ HOFFMANN, 2003.

²⁸ GAUDÊNCIO, 2006.

²⁹ BRITO, 2004,.

³⁰ BRITO, 2004, p. 163.

³¹ BRITO, 2004, p. 173.

³² LOUBET, 2004.

³³ LOUBET, 2004, p. 206.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual., São Paulo: Saraiva, 2004.
- AZEVEDO, Leila Katiane de Araújo. A Contribuição para Custeio da Iluminação Pública e a Lei Complementar n.º 047/03-RN. **Tributário.net**, São Paulo, a. 5, 6/8/2003. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=26195>. Acesso em: 24/03/2008.
- BRITO, Edvaldo. CIP - Contribuição de Iluminação Pública: natureza jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n.56, ano 12, mai./jun., 2004, p. 156-76.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev., ampl. e atual, São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Marco César de. A Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - CIP. **Jus Navegandi**, Teresina, ano 7, nº. 63, mar. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3824>>. Acesso em: 12/03/2008.
- CELOTO, Ronaldo. A CIP e Inconstitucionalidade. **Tributário.net**, São Paulo, a. 5, 28/3/2006. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=33010>. Acesso em: 14/03/2008.
- EMERENCIANO, Adelmo da Silva. Modificação na Competência Tributária por Emenda Constitucional. A Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública – Emenda Constitucional 39/2002. **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p.897-920.
- FRAGA, Roberto Galluzzi Costa. Inconstitucionalidades formais e materiais contidas na Emenda Constitucional n. 39/2002. **Jus navegandi**, Teresina, ano 8, n. 281, 14 abr. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5075>>. Acesso em: 12/03/2008.
- GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. COSIP – Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública: Manobra Legal Para Salvar os Municípios Brasileiros. Disponível em: <<http://www.oabpb.org.br/espacos.jsp?id=29>> Acesso em: 11/02/2008.
- HARADA, Kiyoshi. Contribuição para custeio da iluminação pública. **Jus navegandi**, Teresina, ano 7, n. 65, maio 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutina/texto.asp?id=4076>>. Acesso em: 10/02/2008.
- HOFFMANN, Daniel Augusto. COSIP: possíveis corrompimentos das legislações pertinentes e a verificação da validade da EC n. 39. **Jus Navegandi**, Teresina, ano 7, n. 64, abr. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3976>>. Acesso em: 10/03/2008.
- LOUBET, Luciano Furtado; LOUBET, Leonardo Furtado. A natureza jurídica da COSIP – Contribuição pra Custeio do Serviço de Iluminação Pública. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n.56, ano 12, mai./jun., 2004, p. 190-211.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Justiça Tributária e a Emenda Constitucional n. 39/2002. **Jus Navegandi**, Teresina, ano 7, n. 63, mar. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3840>>. Acesso em: 02/03/2008.

SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. Considerações acerca da constitucionalidade da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP). **Jus Navegandi**, Teresina, ano 9, n. 822, 3 out. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7342>>. Acesso em: 02/03/2008.

SILVA, Rodrigo Dantas Coêlho da. A Contribuição para Custeio da Iluminação Pública dos Municípios (COSIP). **Jus navegandi**, Teresina, ano 8, n. 295, abr. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutina/texto.asp?id=5144>>. Acesso em: 02/03/2008.

DECLARAÇÃO

Declaro para os devidos fins que o presente trabalho apresentado ao IBET como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário trata-se de trabalho original.

Nota editorial

Danilo Bono Garcia

Bacharel em Direito pela Universidade Católica Dom Bosco, advogado em Campo Grande - MS.

daniloadv1@gmail.com