

# (IN)CONSTITUCIONALIDADE E O DESVIO DA FINALIDADE DA RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS – UM ESTUDO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA EM TEMPO DE CRISE ORÇAMENTARIA

Hélio Silvio Ourém Campos\*

José Jefferson de Andrade Vaz\*\*

Resumo: O presente artigo tem como finalidade apresentar um estudo a respeito da *constitucionalização* das receitas *vinculadas* derivadas do Poder Tributário Municipal, no que se refere à contribuição de iluminação pública, positivada pelo art. 149- A da CF, e as possíveis (in) constitucionalidades por desvio de aplicabilidade pelos diversos entes tributantes municipais. A pesquisa deriva da *metodologia do construtivismo lógico semântico*, acompanhada do raciocínio dedutivo, próprio dessa *pragmática* científica. Observamos em nosso estudo que, no ano de 2014/2016, vários Municípios (dentre eles Recife – Lei Municipal n.: 16.833/2002, Paulo Afonso – Lei Municipal n.: 947/2002, São Paulo- Lei Municipal n.: 13.479/2002, atualizada por

---

\* Juiz Federal; Líder de Grupo de Pesquisa - CNPq: "Política e Tributação: aspectos materiais e processuais"; Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco (Graduação, Mestrado e Doutorado); Pós-doutorado pela Universidade Clássica de Lisboa; Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutorado pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa.

\*\* Mestrando em Direito Tributário na Pontifícia Universidad Católica Argentina – UCA. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Conselheiro Titular da OAB (Ordem dos Advogados do Brasil) Seccional Paulista –PE. Membro do Grupo de Estudo/ CNPQ: Tributação e Política de orientação Prof. Hélio Silvio Ourém Campos. Professor Universitário e Palestrante. Sócio do Escritório Ewerton Kleber Advogados Associados. Advogado.

Portaria SF 293/2015), de forma a incrementar suas dotações orçamentárias, elaboraram projetos de lei ou outros atos administrativos, com a finalidade de reforçar seus recursos tributários devido à queda crescente de arrecadação, muitos deles derivados da crise econômica e política em que o país se encontra. O presente artigo está dividido em quatro partes, sendo a última, a conclusão. A primeira, uma breve introdução à natureza jurídica da contribuição sobre a iluminação pública, positivado no art. 149-A da CF, demonstrado as duas correntes sobre a dita cobrança (tributária e não tributária). O segundo, a classificação dos tributos tomando como referência o texto Constitucional de 1988 após a EC 39/2002 e a *validade* e *eficácia* do art. 4, II do CTN – Código Tributário Nacional e os Modelos de Códigos Tributários para os países latinos de 1967 e o Modelo desenvolvido pela CIAT. O terceiro capítulo, ponto em que se encontra mais ligado ao “*campo do direito financeiro*”, conceituaremos as receitas vinculadas das não vinculadas como elemento de importância não apenas arrecadatória, mas também como elemento determinante para o presente *tipo constitucional*, por ora estudado, e por fim, a conclusão. Em nossa conclusão, entendemos que a vinculação do critério material da hipótese de incidência e a destinação do objeto arrecadado são determinantes para a validade, não apenas de criação do tributo, mas também para a validade constitucional do aumento da carga tributária, ou seja, não pode o ente Municipal por questões de queda da arrecadação, desvincular uma receita com finalidade específica e com determinação imposta pela Constituição.

Palavras-Chave: Contribuição Especial. Tributo. Finalidade Constitucional.

(IN) CONSTITUCIONALIDAD Y EL DESVIACIÓN DE LA FINALIDAD DEL INGRESO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES - UN ESTUDIO SOBRE LA CONTRIBUCIÓN

## DE ILUMINACIÓN PÚBLICA EN TIEMPO DE CRISIS PRESUPUESTARIA

Resumen: El presente artículo tiene la finalidad de presentar un estudio la respecto de la constitucionalidad de los ingresos vinculadas derivados del Poder Tributario Municipal, en que se refiere la contribución de iluminación pública, positivado por el art. 149-A da CF, y las posibles (in) constitucionalidad por desvió de aplicabilidad por los diversos entres tributantes municipales. La pesquisa deriva de la metodología del construtivismo lógico semántico acompañado del raciocinio deductivo, propio de esa pragmática científica. Observamos en nuestro estudio, que en lo año de 2014/2016, varios Municipios (entre eles Recife- Ley Municipal n.: 16.833/2002, Paulo Afonso – Ley Municipal n: 947/2002, San Pablo – Ley Municipal n.: 13.479/2002, actualizada por la Portaria SF 293/2015), de forma la incrementar sus dotaciones fiscales, elaboraran proyectos de ley u otros actos administrativos, con la finalidad de reforzar sus recursos tributarios, debido la queda progresiva de recaudación, muchos deles derivados de la crisis económica y política en que el país se en contra. El presente artículo está dividido en cuatro partes, siendo la ultima la conclusión. La primera una breve introducción la naturaleza jurídica de la contribución sobre la iluminación pública, positivado en lo art.149-A da CF, demostrado las dos corrientes sobre la dita cobranza (tributaria y no tributaria). El segundo, la clasificación de los tributos tomando como referencia el texto Constitucional de 1988, después a EC 39/2002 y la validez y eficacia del art.4,II del CTN – Código Tributario Nacional y los Modelos de Código Tributario para os países latinos de 1967 y el Modelo prepuesto por la CIAT. El tercero capitulo ponto, en que se encuentra más cerca al “campo del derecho financiero”, conceptuaremos los ingresos vinculados, das no vinculadas como elemento de importancia no apenas recaudatoria, pero también como elemento determinante para el presente

tipo constitucional, por ora estudiado, y por fin la conclusión. En nuestra conclusión entendemos que la vinculación del criterio material da hipótesis de incidencia y la destinación del objeto recaudado son determinantes para la validez no apenas de creación del tributo, pero también para la validez constitucional del aumento de la carga tributaria, o sea, no puede el ente municipal por cuestiones de baja recaudación, desvincular un recurso con finalidad específica y con determinación imposta por la Constitución.

Palabras-Claves: Contribución Especial. Tributo. Finalidad Constitucional.

Sumário: Introdução. I- Natureza jurídica da “Contribuição de Iluminação Pública” do art. 149- A da CF. II- Classificação dos tributos. A validade constitucional do art.4, II do CTN diante da nova classificação. III- Da receita vinculada. Ligação do *critério material* ao conseqüente arrecadatório. A (in) constitucionalidade do desvio ou remanejamento das receitas vinculadas. IV- Conclusões. V- Referências.

## 1. INTRODUÇÃO



presente estudo tem como finalidade apresentar as posições a respeito da (in) constitucionalidade no desvio, remanejamento ou na majoração das contribuições especiais, focalizando mais nitidamente sobre a Contribuição de Iluminação Pública, quanto o seu resultado dessa arrecadação tem finalidade diversa.

O estudo tem repercussão social e jurídica, devido aos picos de aumento da conta de energia elétrica ocorrendo nos últimos anos, aumentos esses que refletem diretamente na *base impositiva* da Contribuição de Iluminação Pública – CIP, e que

põe em dúvida a plena concretização de princípios limitadores da atividade tributária.

Para a explicação do trabalho, dividimos em tópicos os temas que envolvem a CIP, desde sua origem até a fixação da natureza jurídica do instituto, para que o leitor tenha uma visão específica e centralizada no instituto.

Utilizamos não apenas a doutrina nacional, mas também a doutrina estrangeira, com preferencia aos ensinamentos dos argentino, tendo em vista a grande aproximação jurídica tributaria dos países, reflexo do Modelo do Código Tributário para a América Latina, datado em 1967, e que ainda hoje, reflete no entendimento e estudos do direito tributário latino-americano, e como *soft law*, o Modelo de Código Tributário para a América Latina, elaborado pela CIAT de 2015 - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Também faz parte do nosso repertorio de pesquisa, as jurisprudências atualizadas sobre o tema, nos mais diversos tribunais, bem como os enunciados prescritivos vigentes, tanto constitucionais como infraconstitucional.

## 2. NATUREZA JURÍDICA DA “CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA” DO ART. 149- A DA CF

Os Municípios desde sua origem para o conceito moderno de Estado, sempre tiveram dificuldades financeiras para manter, ou ter a sua autonomia, como ente da federação, seja por conta da falta de repasses dos entes maiores, ou por baixa repartição de competência privativa em matéria tributária.

Na realidade a dificuldade financeira dos Municípios, não pesa unicamente no território brasileiro, mas sim um reflexo em toda a América Latina, que por conta de elementos históricos de exploração e de expansão demográfica em que acabavam arrecadando, contudo, o fruto era repassando para os entes maiores, ficando apenas com pequena parte das receitas fiscais.

Uma das alternativas encontradas pelos *financistas* foi a repartição econômica dos critérios materiais das possíveis incidências tributárias, em casos concretos e de forma exclusiva, como acontece no Brasil.

Por exemplo, em que a materialidade econômica de “*prestação de serviços*”, é em sua grande parte pertencente aos Municípios<sup>1</sup> brasileiros, o que refletiria uma maior possibilidade financeira.

Também consta como alternativa ao Município receber cotação em termos percentuais, do monto tributário arrecadado por todos os entes da federação<sup>2</sup> por meio de *coparticipación* ou *leyes convenio*, como acontece, por exemplo, na Argentina<sup>3</sup>.

E por fim, o sistema de federativo de distribuição da receita, em que o ente municipal conta com receitas próprias e transferências legais (Argentina) ou constitucionais (Brasil), sejam de forma diretas ou indiretas (Fundos) para manter a autonomia real do ente.

Devido ao crescimento dos Municípios e como consequência dos gastos públicos, muitos municípios tomaram como suporte para frente das despesas (correntes ou de capital), a criação de “taxas”. Muitas delas sem plena referência jurídica de

---

<sup>1</sup> E Distrito Federal, por disposição constitucional do art. 155 c/c art. 156 da Constituição Federal de 1988.

<sup>2</sup> “La expresión “leyes – convenio” o “leyes – contratos” se refiere al hecho de que si bien la ley es dictada por el Congreso Nacional, se la entiende como una propuesta a la cual las provincias debe *adherirse* por medio de sus legislaturas locales, de suerte que el gobierno nacional aplica y administra los gravámenes comprendidos, y distribuye la recaudación entre las provincias adheridas, comprometiéndose éstas a no sancionar – por sí ni por las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones – tributos locales análogos a los coparticipados. Es decir, las provincias adheridas renuncian a sus atribuciones de recaudación y legislación en lo atinente a los gravamen comprendidos en el régimen de coparticipación.” *In*, Vizcaíno, Catalina García. Manual de Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2015, pg. 239.

<sup>3</sup> Ocorre que mesmo que o monto teórico dos Municípios, que recebe valores da distribuição primária e distribuição secundária os serviços a eles atribuídos não compensam com as transferências correntes. Os Municípios detêm muitos dos serviços imediatos e de pleno contato com o contribuinte (limpeza urbana, iluminação, estrutura urbana, etc).

validade ao *núcleo semântico* do referido tributo-taxa.

Entre as taxas criadas pelos Municípios as que tiveram maiores discussões jurídicas apresentadas aos tribunais, foram às denominadas “taxas de energia elétrica”. A referida taxa de energia elétrica tinha como critério quantitativo (base de cálculo) o valor da fatura da energia elétrica (consumo), em que era aplicado um percentual a título de alíquota.

Os litigiosos tributários chegaram ao Supremo Tribunal Federal, que, ao final, entendeu serem inconstitucionais as referidas taxas sobre a energia elétrica e em consequência, positivou o seguinte enunciado n.: 670 do STF- Supremo Tribunal Federal: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

O enunciado judicial foi construído contra a denominada “taxa de energia elétrica” até então existente em diversos municípios brasileiros e que no entender dos contribuintes não era dotada de “individualidade”, como estabelece o art. 79, II, do Código Tributário Nacional –CTN. Logo, não poderia ser classificado juridicamente como “taxa”, para todos os efeitos tributários, o que teria como consequente a inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança.

Com a Emenda Constitucional 39/2002 foi positivada uma nova possibilidade cobrança financeira para os Municípios, de forma a *desconstruir* o entendimento até então vigente espousado na sumula do STF n.: 670.

Depois de reiteradas decisões da Suprema Corte, o Congresso Nacional, desenvolveu um trabalho para a “recuperação” dos créditos perdidos pelos Municípios e que afetariam de forma direta as próprias obrigações ordinárias (despesas correntes), mas também o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que tange ao equilíbrio das receitas e despesas.

Em 19 de dezembro de 2002, é publicada a Emenda Constitucional n.: 39/2002, que acrescenta ao texto constitucional o seguinte enunciado:

"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."

Pouco tempo depois, e já com a aprovação da EC 39/2002, o enunciado judicial n.: 690 do STF, foi convertido em vinculante, com o procedimento de positivação estabelecido nos termos do art. 103-A da CF, que converteu a súmula ordinária, em súmula vinculante n.: n. 41, com o seguinte teor: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".

Com a positivação dessa nova *fonte de* receita para os municípios, a doutrina divergiu sobre a *natureza jurídica* de tal instituto.

O Professor Edvaldo Brito, entendia que tal instituto não *pertencia ao campo relacional tributário*:

"A CIP, na su *facti specie* traçada, constitucionalmente não tem caráter tributário e, por isso, não carece de normas gerais pelas vias da lei complementar, no caso, o Código Tributário Nacional. O legislador constitucional, por isso, não teve dúvida em esgotar o modelo, inclusive por facultar a arrecadação da contribuição mediante a fatura de consumo de energia elétrica, dispensando, assim "a atividade administrativa plenamente vinculada", cujo desempenho é elemento constitutivo do tipo tributário, *ex vi*, do art. 3 do CTN."<sup>4</sup>

Para tanto, o mestre baiano firma que apenas pela localização topográfica no texto constitucional, não seria suficiente para que o instituto se revertesse em natureza tributária, e que poderia existir na epistemologia jurídica, institutos que contivessem apenas algumas características do "tributo", mas não ser classificado doutrinariamente como tributo, nas palavras do professor:

"Não é um tributo porque a nucleação oferecida pela Constituição não absorve todos os princípios exigidos para

---

<sup>4</sup> Brito, Edvaldo. CIP- Contribuição de Iluminação Pública: Natureza Jurídica – Doutrinas Essenciais – Direito Tributária, Vol V. Org. Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2014, Pg.1138.

caracterizar esse gênero de prestação pecuniária compulsória. Ora, os únicos princípios comuns com o do tipo tributário encontrados na *facti specie* da CIP são: a) legalidade; b) irretroatividade; c) anterioridade. È que a norma constitucional manda observar o disposto no art. 150, I e III da CF/1988. Sob este aspecto, a CIP aproxima-se, também, da contribuição social, porque, nesta, repetam-se os princípios da legalidade e da irretroatividade. Nem por isso, contudo a CIP é tributo ou é contribuição social.”<sup>5</sup>

Tomando como base epistemológica a preposição do professor baiano, o mesmo afirma que, terminado objeto, apenas seria pertencente a uma classe (tributária), se todos os princípios e regras fossem uniformes, ou seja, caso não se aplicasse determinado princípio ou regra de estrutura ao objeto (o pseudo tributo), este não seria pertencente à classe tributária.

Discordamos de tal posicionamento e, para tanto, tomamos a teoria geral do direito, como base de sustentação, que nas palavras do Prof. Lourival Vilanova, tem como finalidade diminuir a complexidade dos problemas no campo concreto (pragmático), “Visa, a teoria geral do direito, a articular o saber jurídico, que se fragmenta na variedade das ciências, numa síntese ampla e coerente, oferecendo as bases comuns em que todas repousam”.<sup>6</sup>

Nosso ponto de vista, a conclusão supramencionada, diminui ou não se aplica a teoria das classes. Discordamos com do professor Edvaldo Brito, nos posicionado mais próximo à preposição descritiva da Prof.<sup>a</sup> Aurora Tomazine, que defende a *pragmática* construtivista em que o objeto não se desvincula da classe apenas por não conter todos os elementos estruturais do objeto base:

“Uma classe não se confunde com a totalidade dos elementos que ela denota, pois sua extensão continua existindo, ainda que

---

<sup>5</sup> Brito, Edvaldo. CIP- Contribuição de Iluminação Pública: Natureza Jurídica – Doutrinas Essenciais – Direito Tributária, Vol V. Org. Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2014, pg. 1135.

<sup>6</sup> Vilanova, Lourival. Sobre o Conceito de Direito - Escritos Jurídicos e Filosóficos. Vol. I. São Paulo: Axis MVNI IBET.pg. 25.

seus elementos desapareçam. Uma coisa, por exemplo, é a classe dos mamíferos, cuja conotação designa-se por “ser animal com glândulas mamárias”, outra coisa são os animais membros desta classe “homem, macaco, cachorro, baleia, etc”, que constituem sua denotação. A extinção de um destes animais não afeta a classe nem sua conotação. Assim, apesar de tênue, difere-se: (a) a classe. (b) de sua conotação; e (c) de sua denotação.”<sup>7</sup>.

Por mais que pese o entendimento da autoridade intelectual do emissor da primeira preposição, a maioria da doutrina concluiu que a “contribuição de iluminação pública” é um tributo e que dever obedecer aos limites da relação jurídica tributaria, principalmente as positivas na Constituição Federal.

“É entendimento praticamente pacífico na doutrina nacional que o empréstimo compulsório e as contribuições, dispostos, respectivamente, nos art. 148, 149 e 149-A da Constituição, também possuem a natureza de tributo, apesar de não integrem o rol do referido art. 145. Há um argumento comum utilizado para justificar essa assertiva. Estas duas figuras estão previstas no contexto tributário da Constituição, mais especificamente, no Título VI- “Da Tributação e do Orçamento”- Capítulo I- Sistema Tributário Nacional “- Seção I- “Dos Princípios Gerais.”<sup>8</sup>.

Ultrapassado esse primeiro dilema jurídico quanto a sua natureza jurídica, as contribuições em geral, tiveram contra si, um segundo questionamento: Já que são tributos, de qual espécie seria? Impostos com destinação específica? Taxas? Contribuições de melhoria? Empréstimos compulsórios?

Passamos a examinar brevemente, no tópico abaixo o imbróglio jurídico quanto à espécie tributaria que classificam as contribuições especiais.

### 3. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS. A VALIDADE

---

<sup>7</sup> Carvalho, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: Noeses, 2009, Pg.310.

<sup>8</sup> Queiroz, Luís Cesar Souza. Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual. São Paulo: Noeses, 2009, pg. 632.

## CONSTITUCIONAL DO ART.4, II DO CTN DIANTE DA NOVA CLASSIFICAÇÃO

O ato de classificar é da natureza científica analítica, em que para o melhor entendimento sobre o objeto de estudo, é necessário repartir em partes plenamente identificáveis as unidades do mesmo conjunto.

Essa necessidade de classificação é em decorrência do juízo do sujeito observador do sistema, ou seja, do sujeito que analisa e estuda a estrutura sistemática das normas e competências, para melhor desenvolver um raciocínio lógico e com bases sólidas, a fim de concretizar determinada solução.

Em termos gerais, na estrutura do direito tributário latino, existem três correntes a respeito da classificação doutrinária dos tributos: a tripartite, quadripartite e quinquipartite. Não esgotaremos as fundamentações de cada teoria, devido ao curto espaço, mas apenas os apontamos principais e objetivos de cada teoria, para indicarmos a nossa posição classificatória.

A primeira corrente é a tripartite, em que sustenta existir apenas três espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, essa foi a corrente que foi positivada pelo Código Tributário Nacional do Brasil- CTN.

A segunda corrente, denominada quadripartite, afirma que existem validamente, quatro espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. A terceira corrente denominada quinquipartite, seus doutrinadores sustentam existirem cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório.

Interessante salientar, que o Modelo de Código Tributário para a América Latina de 1967, prevê apenas três *espécies de tributos*: Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria, o que foi incorporado no espírito do Código Tributário Nacional do Brasil, sem seu art.5.

O Modelo de Código Tributário elaborado pela CIAT de 2015 - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias<sup>9</sup> – prevê apenas três tributos: impostos, taxas e Contribuições Especiais.

No modelo atualizado e elaborado pela CIAT, as contribuições de iluminação pública, estariam classificadas como “*contribuições especiais*”, nos termos de incidência do art. 5<sup>10</sup>.

Descreve, o Dr. André Leri Marques Soares emitindo a sua proposição, que o tributo do art. 149-A da CF, seria na realidade um imposto com destinação vinculada, , *in verbis*:

“O serviço de iluminação pública é, indiscutivelmente, exemplo clássico de serviço geral, que deve ser financiado, portanto, por impostos. Assim, a CIP, que tem por objetivo o custeio do serviço de iluminação pública, somente pode ter a natureza jurídica de imposto.”<sup>11</sup>

O professor Paulo de Barros Carvalho defende que as contribuições são inegavelmente tributos, mas que possuem afeições de taxas ou impostos, “a conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos que como, tais, podem assumir a feição de impostos ou taxas”.<sup>12</sup>

Diante desse contexto, o questionamento basilar, seria sobre a *validade* constitucional do art. 4, II do Código Tributário Nacional, em que o presente enunciado, desqualifica para a imputação do tributo o resultado de sua arrecadação.

O professor Paulo de Barros Carvalho, possui uma posição firme quanto à inexistência de critério destinatário para o

---

<sup>9</sup> <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/alicuotas/145.html>. Acesso em: 10 de mar. 2016.

<sup>10</sup> “Art. 5- Contribución especial – Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.”.

<sup>11</sup> [http://www.conjur.com.br/2008-jul-17/analise\\_tributaria\\_servico\\_iluminacao\\_publica](http://www.conjur.com.br/2008-jul-17/analise_tributaria_servico_iluminacao_publica). Acesso em: 07 de mar.2016.

<sup>12</sup> Carvalho. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Ed.22ª. São Paulo: Saraiva, 2010.pg.76.

conceito de tributo, ou seja, para que seja conceituado como tributo, ensina: “o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo. Coincide, a ponto, com o limite do campo de especulação do Direito Tributário, que não se ocupa de momentos ulteriores a extinção do liame fiscal.”<sup>13</sup>.

Como vimos até então, é necessária uma correlação do critério material com o objeto dessa arrecadação para a validade constitucional do tributo, que nas palavras da doutrina:

“Tem que existir uma necessária correlação entre o custo da atividade estatal e o montante a ser arrecadado. O montante a ser arrecadado com a contribuição dever ser compatível com a despesa a ser por ela financiada.”<sup>14</sup>

No mesmo norte o professor argentino Alberto Tarsitano, prescreve como *limite quantitativo (custeio)*, a eficácia do princípio da capacidade contributiva com plena aplicabilidade as contribuições especiais:

“Con este alcance, pronto se advierte la influencia de la capacidad contributiva en los dos momentos de la actividad financiera: la recaudatoria y la erogatorio. En la primera confiriendo legitimidad a la norma tributaria que alcanza manifestaciones genuinas y actuales de riqueza, en la segunda, como deber impuesto a los habitantes de soportar el reparto de las cargas publicas según los criterios de asignación y distribución de los bienes sociales.”<sup>15</sup>

Em estrutura lógica formal deôntica, a conexão entre o custeio e a arrecadação da contribuição seria o *símbolo-constante*, da estrutura normativa, nas palavras do Prof. Lourival Vilanova, “As constantes lógicas são partículas com função operatória: de quantificar um sujeito, de quantificar um predicado, de

---

<sup>13</sup> Carvalho. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Ed.22ª. São Paulo: Saraiva, 2010.pg.63.

<sup>14</sup> Barreto, Paulo Ayres. Contribuições: Delimitação da Competência Impositiva- II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2004. pg. 517.

<sup>15</sup> Tarsitano, Alberto. La Autonomia del Derecho Financeiro y el principio de la Capacidad Contributiva. <http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/19dfinancieroycapcontributiva.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2016, pg. 04.

relacionar uma variável –de –sujeito com uma variável –de –predicado, ou de conectar enunciados (preposições) ”<sup>16</sup>.

Acreditamos, na realidade, que o enunciado do art. 4, II do CTN encontra-se válido e recepcionado pela Constituição Federal de 1988, contudo deve ter uma *interpretação conforme* o novo texto constitucional, atribuindo aplicabilidade unicamente aos impostos, e mesmo assim, de aplicabilidade restrita a alguns impostos, tendo em vista que o enunciado constitucional de vinculação de impostos destinados à saúde, por exemplo, atribui ao imposto uma destinação específica.

Esse posicionamento da vinculação da arrecadação, em confronto com o conceito de tributo, também foi observado por Tarek Moysés Moussalem, que opina pela não aceitação da nova classe, mas descreve que “Não há maiores problemas em eleger tais critérios para classificação dos tributos, até mesmo porque as questões da restituição e da destinação (para simplificarmos) formam mero *accidens* ao conceito de tributo (e não elemento extrínseco ou componente da regra de competência).”<sup>17</sup>

Teoria enunciada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.: 138.284-8/CE, necessariamente as contribuições deveram (modulador deôntico) ter *o resultado de sua arrecadação* aplicado em uma destinação específica, sob pena de inconstitucionalidade material do tributo.

“Nas contribuições, o foco reside na causa para a instituição do tributo, no exame da necessidade e adequação do tributo para o custeio de uma atividade estatal específica. As materialidades, quando referidas, configuram limite adicional a ser respeitado. As receitas públicas geradas com a arrecadação de impostos não podem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesas, ao passo que nas contribuições, tais vinculações são constitucionalmente exigidas”<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Vilanova, Lourival. O Universo das Formas Lógicas e o Direito: Estritos Jurídicos e Filosóficos. Vol II. São Paulo: Axis MVNI IBET,pg.05

<sup>17</sup> Moussalem, Tárek Moysés. Classificação dos Tributos (uma visão analítica)- IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2007.Pg.623.

<sup>18</sup> Barreto, Paulo Ayres. Contribuições: Delimitação da Competência Impositiva- II

Que afirma a autonomia da contribuição especial, incluindo nessa classificação a CIP, como tributo autônomo e diverso das demais espécies. Cito como exemplo precedente judicial:

Ementa: constitucional. Tributário. Re interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - cosip. art. 149-a da constituição federal. Lei complementar 7/2002, do município de são josé, santa catarina. Cobrança realizada na fatura de energia elétrica. Universo de contribuintes que não coincide com o de beneficiários do serviço. Base de cálculo que leva em consideração o custo da iluminação pública e o consumo de energia. Progressividade da alíquota que expressa o rateio das despesas incorridas pelo município. Ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Inocorrência. Exação que respeita os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Recurso extraordinário improvido. I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III - *Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte.* IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V - Recurso extraordinário conhecido e improvido. (RE 573675, Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-094 DIVULG 21-05-2009 PUBLIC 22-05-2009 EMENT VOL-02361-07 PP-01404 RTJ VOL-00211- PP-00536 RDDT n. 167, 2009, p. 144-157 RF v. 105, n. 401, 2009, p. 409-429 JC v. 35, n. 118, 2009, p. 167-200).

#### 4. DA RECEITA VINCULADA. LIGAÇÃO DO

## CRITÉRIO MATERIAL AO CONSEQUENTE ARRECADA-TÓRIO. A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO DESVIO OU REMANEJAMENTO DAS RECEITAS VINCULADAS

Como bem sabemos, a competência tributaria é a possibilidade de criação dos tributos dotados de autonomia política, o ente público que tem a competência tributaria, tem a possibilidade de criar e cobrar os tributos previamente criados por lei.

Nas palavras da professora Catalina Garcia Vizcaíno, sobre o “poder tributário”;

“Consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.”<sup>19</sup>

A norma de competência é classificada como norma de estrutura, pois ela estabelece os limites que o órgão estatal deve obedecer para criar o tributo. Geralmente as normas de estruturas têm as suas limitações em enunciados produzidos em enunciados superiores que os suportes físicos dos enunciados que instituem o tributo.

As normas de estrutura têm limites de funções taxativas, isso para engessar a competência legislativa do ente da federação, ou seja, as normas de competência são normas estruturais que possibilitam a criação de enunciados prescritivos de condutas, sendo que os limites semânticos traçados pelos prescritores estruturais devem ser interpretados taxativamente para que não ocorra a “invasão” de competência de outros entes da federação. Assim por meio de introdutor de normas no sistema jurídico e com a competência legislativa que lhe foi outorgada, pode o ente da federação criar, modificar e extinguir os tributos de sua

---

<sup>19</sup> Vizcaíno, Catalina Garcia. Derecho Tributario. T.I. Buenos Aires: Depalma, 1996, Pg. 225.

competência.

Para a criação dos enunciados prescritivos, e para a formação da norma jurídica criadora do enunciado deôntico de condutas, o ente da federação deve obedecer a limites sintáticos, semânticos e pragmáticos que são fornecidos pelos enunciados dos suportes físicos superiores.

Assim, não pode o Município criar um imposto sobre serviços cujo núcleo do aspecto material seja a aquisição de renda, nesse caso estaria se ferindo a base concreta do núcleo significativo e semântico do signo serviços e estaria “invadindo” competência da União já que o conjunto semântico aquisição de renda é aspecto material do Imposto de Renda, o que afrontaria a estrutura sintática do enunciado.

“Convém, desde já, chamar a atenção para a importância de se firmar uma clara distinção entre a norma de uma contribuição especial e a norma constitucional que estabelece os requisitos para a produção da norma de uma contribuição especial. A primeira é uma norma de conduta ou de comportamento. A segunda é uma norma de produção normativa. Aquela para ser válida precisa ser produzida em consonância com os requisitos estabelecidos por esta.”<sup>20</sup>

Adotamos para o nosso trabalho o conceito de “descumprimento do critério finalístico” os seguintes termos:

“A expressão “descumprimento do critério finalístico” representa toda a situação reveladora de que o destino conferido ao produto da arrecadação das contribuições especiais não atendeu à especial finalidade informada pela Constituição (destinação constitucional específica) e determinada pela lei tributaria (destinação legal específica). Vale advertir que somente algumas dessas situações implicam a inconstitucionalidade da correspondente contribuição especial”

Ressalte-se, que o conceito *de sanção negativa* (norma secundária da estrutura lógica dual) ora apresentado, está em plena consonância com a teoria geral do direito e da filosofia

---

<sup>20</sup> Queiroz, Luís Cesar Souza. Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual. São Paulo: Noeses, 2009,pg.637.

analítica, assim descreve o Lourival Vilanova:

“Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deontológicas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.”<sup>21</sup>

Os doutrinadores que são contra a *inconstitucionalidade* em decorrência de desvio de finalidade, ou seja, que não existiria sanção jurídica tributária, têm como fundamento a “*autonomia*” do direito tributário, em contrapartida da “*autonomia*” do direito financeiro, ou seja, são campos jurídico de aplicabilidade que não se cruzam para efeitos sancionatórios para efeitos de inconstitucionalidade:

Contra: “A destinação a ser dada ao produto da arrecadação não está regulada pela norma tributária, mas está disposta somente em normas diversas, de caráter financeiro e administrativo. Os requisitos constitucionais estabelecidos para a produção de uma norma são diferentes dos requisitos estabelecidos para a produção das outras. A validade da norma tributária independe da validade das normas de caráter financeiro e administrativo; pode haver o cumprimento das normas tributária e não haver o cumprimento das normas de caráter financeiro e administrativo.”<sup>22</sup>

E complementa a premissa descritiva da autonomia dos “ramos do direito”:

“O não cumprimento das normas de caráter financeiro e administrativo em nada afeta o cumprimento ou a validade da norma tributária. Portanto, se os recursos arrecadados não são aplicados nos fins previstos, por força de desvinculação ou por trespasse, isso em nada compromete a validade da norma

---

<sup>21</sup> Vilanova, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 105.

<sup>22</sup> Queiroz, Luís Cesar Souza. Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual. São Paulo: Noeses, 2009, pg.643

tributária, bem como não torna indevida a obrigação tributária já cumprida<sup>23</sup>.

Em contraponto, parte da doutrina afirma que o objeto da arrecadação (resultado tributário), caso venham a ser desviado ou com destinação não prevista para o custeio, é considerado inconstitucional, no sentido que o tributo sem causa (já que tem a vinculação a arrecadação), é inconstitucional por não obedecer a norma de estrutura normativa.

Favorável: “Por fim, o produto da arrecadação deve, necessariamente, ser aplicado na finalidade que deu causa à instituição da contribuição. Não basta a mera previsão legislativa nesse sentido. É fundamental que, uma vez pago o tributo ao ente tributante, surja para tal ente o dever jurídico de destinar esse montante ao correspondente órgão, fundo ou despesa que deu causa a instituição do tributo”<sup>24</sup>.

O direito alemão, por descrição prepositiva doutrinária do Dr. Klaus Tipke e Joachim Lang, também confirma a constitucionalidade da vinculação da despesa a sua “causa jurídica”, “a indenização de despesa é cobrada, porque (vinculação causal!) uma contraprestação concreta, uma concreta vantagem econômica, pode ser exigida, assegurada para tanto a exequibilidade”<sup>25</sup>.

O ponto apresentado sobre a “autonomia “ do direito tributário, seria o “velho” discurso em que o direito tributário seria o “super direito” ou ainda o “direito de prevalência aos demais”, entendemos que a “autonomia do direito tributário” seria meramente acadêmica, de cunho de pesquisa científica e didática, e não de aplicação estrutura do sistema jurídico.

Para tanto, citemos o prof. Gaspare Falsitta, em que a discussão é de âmbito mais acadêmico “la discussione sulla

---

<sup>23</sup> Queiroz, Luís Cesar Souza. Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual. São Paulo: Noeses, 2009,pg.643.

<sup>24</sup> Barreto, Paulo Ayres. Contribuições: Delimitação da Competência Impositiva- II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2004. pg. 517.

<sup>25</sup> Tipke, Klaus e Lang, Joachim. Tradutor. Luiz Doria Furquim. Direito Tributario. Vol.II. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 2008. Pg.141.

autonomia o eteronomia del diritto tributario può protrarsi all'infinito se non si procede preliminarmente ad una definizione – stipulativa- del concetto-base della discussione, ossia se non si raggiunge una intesa sulla nozione di autonomia di un settore disciplinare”<sup>26</sup>.

Nós declinamos para a posição de que é elemento essencial a *consonância* entre o critério material, base de cálculo e a destinação do recurso arrecadado, não por mero exame retórico, mas por *positividade* máxima que a Constituição Federal atribuiu a tal espécie tributaria, ao afirmar: “para o custeio do serviço de iluminação pública”, em seu art. 149-A.

“Não basta a leitura (ou referência) de trechos esparsos, pois é necessário considerar todo o ordenamento jurídico. E o ponto de partida é o inteiro teor do corpo constitucional, de forma a propiciar o desvelamento não apenas dos princípios expressos, mas também dos implícitos”<sup>27</sup>.

Logo, podemos afirmar desde já a seguinte premissa: as contribuições especiais são tributos, e que, tanto a sua materialidade quanto o resultado da atividade tributaria (arrecadação) tem destinação própria e específica, sob pena de inconstitucionalidade inicial ou posterior, não sendo válida para o sistema jurídico de referencia a criação de contribuições especiais sem dotação específica e vinculada, bem como aumento de custeio, sem justificativa concreta e real, sob pena de violação ao princípio da propriedade privada, capacidade contributiva e desvio da natureza finalística do tributo.

A contribuição de iluminação pública outorgada pelo art. 149-A da Constituição Federal é classificada como contribuição especial, portanto, aplicável à premissa acima descrita, principalmente quanto ao controle de constitucionalidade material que exige a natureza do tributo.

---

<sup>26</sup> Falsitta, Gaspare. Corso Istituzionale di Diritto Tributario. Padova: Cedam, 2014, Pg. 06.

<sup>27</sup> Campos, Hélio Silvio Ourém. O Poder da Lei versus a Lei do Poder –A relativização da Lei Tributária. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 2011, pg. 105.

## 5. CONCLUSÕES

O Supremo Tribunal Federal, no caso “Companhia Docas Do Estado De São Paulo – Codesp X S/A Marítima Eurobrás - Agente E Comissária” no RE 214607, demonstrou que *uns dos critérios de validade* da contribuição especial seria exatamente a *destinação vinculada* da receita ao critério material legitimadora da sua criação abstrata.

Entendimento esse que foi reiterado no julgamento da ADC n: 8 MC/DF, de Relatoria Minst. Celso Melo, e no caso “Pedra Azul Exportação de Café S.A. e outros X União Federal” do RE n.: 157482 em que as contribuições são tributos com destinação financeira vinculada.

Nos Tribunais Federais, a premissa tem mantido o posicionamento, cito o Tribunal Federal da 4ª Região no caso Universidade Federal de Santa Maria – UFSM X Município de Santa Maria, APELAÇÃO CÍVEL Nº 5001783-41.2011.404.7102/RS, a corte foi clara ao afirmar: “As leis municipais devem ser casuisticamente examinadas para verificar se foi adequado o exercício da competência tributária ou se houve extrapolação da tributação outorgada. Para tanto, devem ser consideradas a finalidade e a referibilidade da espécie tributária”.

Seguindo as premissas traçadas até agora, resta concluir que a contribuição de iluminação pública é classificada como *contribuição especial*, ou seja, que por ter esse aspecto *finalístico e núcleo de solidariedade* do objeto de sua arrecadação, não pode o Município que instituiu ou majorou tal contribuição desvincular a receita oriunda de tal tributo para outro propósito se não para o *custeio* da iluminação pública.

Para a nossa conclusão, mesmo diante do cenário economicamente desfavorável em que o país enfrenta, não é motivo ou causa legitimadora para a modificação por via

*transversa*, alterar a finalidade que legitimou a positivação constitucional da contribuição de iluminação pública.

Caso seja permitida ou defendida a modificação da destinação dos recursos para outra finalidade seria o mesmo que abrir a caixa de pandora, tendo em vista que vários tributos têm destinação vinculada a finalidades específicas, como por exemplo, as contribuições sociais.

O custeio da seguridade social por exemplo, caso fosse permitido à contribuição de iluminação pública ter destinação diversa, poderia a União no mesmo patamar político constitucional, também destinar natureza diversa para a contribuição social.

Em nosso estudo verificamos que alguns Municípios tiveram aumentos da contribuição de iluminação pública em 1.333%<sup>28</sup>, obedecendo aos princípios da anterioridade mitigada e anterioridade, *mesmo que deixem em duvidas a observância ao princípio da capacidade contributiva e não confisco*.

Contudo, se questiona o porquê desse aumento? Existe justificativa *econômica* para o aumento da contribuição?

Sim, mas isso não altera a estrutura normativa que a CIP está sujeita constitucionalmente. Explico. A ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, autarquia reguladora do mercado de energia elétrica, lançou a Resolução Normativa n: 479/2012, que alterou a Resolução Normativa n.: 414/2010, mas precisamente nos art. 13 e 218, para o nosso contexto.

As enunciadas normas secundárias emitidas pela ANEEL determinaram que as concessionárias dos serviços de iluminação pública fossem obrigadas a transferir à pessoa de direito público Municipal o sistema de iluminação pública, registrado como Ativo Imobilizado em Serviço.

Contudo, os Municípios não conseguiram suceder as transferências no primeiro prazo estabelecido pela resolução,

---

<sup>28</sup> <http://www.jeanroubert.com.br/2014/03/camara-municipal-de-paulo-afonso-debate-quente-sobre-o-aumento-da-taxa-de-iluminacao/> Acesso em: 01 de mar.2016.

sendo necessário que a ANEEL, publicasse o edital para audiência pública n.: 107/2013, que ao terminou e concedeu a prorrogação do prazo para a sucessão, deslocada para o dia 01 de janeiro de 2015.

Os entes municipais então, teriam que assumir todo ativo de iluminação pública pertencente às concessionárias de energia, de tal modo que os custos com gestão, manutenção de todo o sistema de distribuição, atendimento, operação e reposição de lâmpadas, suportes, chaves, reatores, cabos, dentre outros, ficarão a cargo do ente municipal. Diante disso, o repasse de custos de manutenção, para os contribuintes por meio da Contribuição de Custeio para Iluminação Pública.

Os questionamentos sobre a constitucionalidade das normas secundárias lançadas pela ANEEL foram objeto de questionamento judicial, em varias jurisdições federal, cito 1ª Vara Federal de Santos da Seção Judiciaria de São Paulo (Processo 0004621-85.2013.403.6104), 1ª Vara Federal de Limeira da Seção Judiciaria de São Paulo (Processo n.: 0010971-69.2013.403.6143), TRF 3ª – Tribunal Federal da 3ª Região - (Agravado de Instrumento n.: 0029261-34.2013.4.03.000), TRF 4ª - Tribunal Federal da 4ª Região (Processo n.: 5001783-41.2011.404.7102), TRF 5ª- Tribunal Federal da 5ª Região- (Agravado de Instrumento n.: 800421872014405000, 00404289120134050000 e Apelação e Remessa Oficial n.: 8008233720134058300), em todas declarados a constitucionalidade da norma infra legal lançada pela autarquia.

Contudo, em nenhum dos processos judiciais acima citados se discutiu ou se questionou o *limite da imposição tributária* foi objeto de discussão judicial unicamente a legitimidade da transferência do serviço das concessionárias para os municípios (matéria de direito administrativo e civil). Não se discutiu sobre a proporcionalidade ou capacidade contributiva na majoração dos tributos, muito deles inclusive,

acima do percentual medido pelo IPCA e outros índices de inflação e correções monetárias.

Como ressalta o professor Paulo Ayres Barreto, para a validade constitucional da contribuição especial é necessário preencher os seguintes elementos jurídicos positivos: “é preciso avaliar (i) a necessidade efetiva da instituição de contribuição para alcançar o fim almejado, (ii) a adequação da produção normativa em relação a esse fim; e (iii) a inexistência de excesso.”<sup>29</sup>

No caso sob exame, a necessidade da instituição não resta dúvidas, como ressaltamos no início do trabalho. Os Municípios utilizavam a “taxa de energia elétrica”, para a manutenção e custeio da iluminação pública, taxa esta que depois foi invalidada pelo Supremo Tribunal Federal e criada, logo em seguida, a Contribuição de Iluminação Pública, esta última para substituir as receitas da antiga taxa.

O terceiro ponto, a adequação normativa, a lei em sentido formal, é requisito decorrente do princípio da legalidade e da vontade do eleitor. Na realidade, os municípios pesquisados possuem legislação compatível, assim como foram respeitados as regras para o início da vigência (anterioridade e noventena).

O problema jurídico persiste quanto à “inexistência de excesso”.

A falta da demonstração clara e real do custeio – despesas determinadas- de onde e como serão aplicados esses “novos recursos financeiros”.

“As receitas decorrentes de contribuições sujeitam-se a controle quantitativo. Devem ser dimensionadas em conformidade com os dispêndios gerados pela atividade estatal que fundamentou a sua instituição”<sup>30</sup>

O ônus de comprovação do dispêndio é extremamente

---

<sup>29</sup> Barreto, Paulo Ayres. Contribuições: Delimitação da Competência Impositiva- II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2004,pg.521.

<sup>30</sup> Barreto, Paulo Ayres. Contribuições: Delimitação da Competência Impositiva- II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2004, pg.516.

difícil para o contribuinte ou sujeitos passivos da relação tributária, principalmente porque não possui capacidade técnica ou recursos para a análise detalhada da lei orçamentária, que se deve ressaltar, em muitos Municípios brasileiros, sequer consta com informações acessíveis ao público.

No último relatório de implementação da lei de acesso à informação nos Estados e Municípios, promovido pelo Governo Federal do ano de 2014, demonstra que a quantidade de municípios com mais de 100.000 habitantes que haviam regulamentado a LAI em suas localidades triplicou, passando de 8% para 24%, sendo que entre as capitais o crescimento foi de 37% para 65%, percentuais ainda baixos para um país democrático e dotado de transparência fiscal.

Essa falta de transparência é que reforça o aspecto psicológico negativo do contribuinte sobre o aumento aparentemente desproporcional se comparado com as faturas de energia elétricas, imediatamente anteriores ao aumento, vinculando a majoração a atual crise financeira.

Ressalte-se que a jurisprudência firma no sentido de não ser necessária a aferição do consumo/custeio efetivo para a cobrança, mas não descarta a possibilidade pelo controle do gasto da arrecadação, mesmo que esse se dê de forma geral.

A professora Catalina Garcia Vizcaíno, que reflete o entendimento latino-americano, nos recorda quanto o legislador adota os efeitos econômicos sobre o consumo, que no presente caso concreto é de plena e possível analogia ao presente estudo:

“Cuanto más inelástica es la demanda del producto – por lo cual el impuesto incide, en definitiva, en el consumidor -, tanto más produce efectos regresivos. Es decir, en general este tipo de impuestos es pagado en mayor proporción por los sectores de la población de más bajos ingresos, y en menor medida por los más ricos. Tal carácter regresivo no se da cuando el impuesto recae sobre bienes suntuarios.”<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Vizcaíno, Catalina García. Manual de Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2015, pg. 71.

Logo, como elemento econômico passível de tributação o legislador constitucional elegeu o *consumo de energia elétrica* (*elemento tributário*) como base tributável associado do custeio financeiro (elemento financeiro). Então, para o entendimento completo, não devemos separar a estrutura e sim unir de forma harmoniosa os dois elementos da estrutura normativa para uma melhor justiça tributária.

Nesse contexto, princípios constitucionais como *razoabilidade, proporcionalidade, e capacidade contributiva*, tomam foros de relevância para fortificar os limites da norma de competência tributaria do ente Municipal.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva *defendemos a sua aplicabilidade não unicamente no campo do direito tributário, mas também no âmbito do direito financeiro*, seguindo as linhas emitidas pelo professor titular de Direito Tributário da Universidade Católica da Argentina, Alberto Tarsitano,

“Ilegamos de este modo a la conclusión de que la capacidad contributiva es la savia común que nutre la raíz de tributos y gastos públicos. Recursos y gastos se implican recíprocamente. Son las dos caras del dinero público que se obtiene y se eroga. Es precisamente por este principio que la vinculación no es solo funcional sino jurídica. En efecto la capacidad contributiva es en enunciado jurídico y, en la mayoría de los sistemas jurídicos constitucional.”<sup>32</sup>

Logo, é difícil compreender ou aceitar, mesmo juridicamente, aumentos imediatos, quando os dados oficiais demonstram que alguns dos municípios<sup>33</sup> pesquisados, tiveram

---

<sup>32</sup> Tarsitano, Alberto. La Autonomia del Derecho Financiero y el principio de la Capacidad Contributiva.

<http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/19dfinancieroycapcontributiva.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2016, pg.6.

<sup>33</sup> “Em 2014, a arrecadação das principais receitas próprias da Prefeitura do Recife registrou aumento nominal de 12,21% em relação ao ano anterior, permitindo mais investimentos em obras e serviços públicos. A soma de ISS, ITBI, IPTU e TLP chegou a R\$ 1,203 bilhão, contra R\$ 1,072 bilhão em 2013.” In: <http://www2.recife.pe.gov.br/noticias/16/01/2015/arrecadacao-de-receitas-proprias-da-prefeitura->

aumentos significativos de receita tributaria nos anos anteriores, sendo válido o receio e resistência dos contribuintes.

Em contrapartida, e no mesmo contexto em defesa dos municípios, pode-se questionar que a receita para o custeio de iluminação pública, não seria suficiente para as despesas correntes necessárias para a manutenção do serviço essencial, o que justificaria o aumento do tributo.

Concordamos com a premissa que o custeio de iluminação pública (critério material) tem como fonte principal a CIP. Contudo, não significa que outras fontes de recursos financeiros não possam suplementar as despesas decorrentes, ou seja, não existe impedimento legal para que os impostos (fontes gerais) possam suplementar as despesas com a iluminação pública, principalmente diante dos picos de arrecadação evidenciado nos últimos anos<sup>34</sup>.

Observa-se que as contribuições especiais já passaram por diversos enfrentamentos jurídicos, desde sua busca de identificação da natureza jurídica tributaria, passando por sua classificação quando aceita a sua conjectura tributaria e agora se o critério finalístico é obrigatório para a validade da norma e sancionatória para os que a descumprem.

“Repita-se a ideia –base que estou defendendo: não haverá princípio (causa), se não houver efeito (consequência). E é aí que a observação experimental parecer ser de um extremo relevo. É no acompanhamento das atividades dos Poderes do Estado que se tirará a prova do espaço existente entre o que se diz e o que se faz.”<sup>35</sup>

Mas qual seria a solução? Os Municípios necessitam de

---

*do-recife-crece-mais-de-12-em*. Acesso em: 08 de mar. 2016.

<sup>34</sup> “São Paulo – O Boletim da Transparência Fiscal da Cidade de São Paulo, divulgado pela prefeitura, mostra resultado positivo nas receitas correntes (destinadas a cobrir despesas orçamentárias para manter as atividades de governo) em 2014, de R\$ 40,2 bilhões, valor cerca de 8,3% superior ao de 2013, nominalmente.” <http://www.meumunicipio.org.br/meumunicipio/municipio/355030?gclid=CM2L8My7scsCFRMJkQodK-AKTA>. Acesso em 08 de mar. 2016.

<sup>35</sup> Campos, Hélio Silvio Ourém. *O Poder da Lei versus a Lei do Poder – A relativização da Lei Tributária*. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 2011, pg. 73.

receitas, os contribuintes reclamam dos tributos, principalmente do incidente nas relações de consumo, o que o Município teria como solução para o caso? E manter a autonomia financeira e tributária?

Como o estudo ora apresentado tem como metodologia o formato dedutivo, acreditamos inclusive como política fiscal, que a proporcionalidade do consumo, a pessoalidade da atividade econômica, bem como o aumento progressivo de forma anual, seriam medidas que poderiam resguardar o direito dos Municípios. Explico.

O primeiro seria o caso que o contribuinte que consumisse mais energia elétrica deveria ter uma alíquota maior, que aquele que possui menos, inclusive servindo como estímulo extrafiscal em proteção ao meio ambiente, já que em nosso país, as maiores fontes de energia ainda são derivadas da natureza.

O segundo a pessoalidade do tributo, atividades econômicas em que a energia são insumos, ou despesas necessárias para a produção, deveriam ter alíquotas diferentes tendo em vista que o direito tributário não é um fim em si mesmo, ele deve proporcional a atividade econômica um desenvolvimento sadio e sustentável.

E terceiro, o aumento progressivo do tributo de forma a tornar pública que as alíquotas da CIP, serão aumentadas de forma gradativa, para atender a demanda da despesas pública, como aos contribuintes no sentido desses não serem surpreendidos com aumentos imediatos e que em muitos casos fogem da previsibilidade dentro do contexto da atividade econômica.

O desvio de finalidade causa a inconstitucionalidade?

Sim, a inconstitucionalidade por desvio de finalidade seria *material*, ou seja, aquela em que a agressão ao texto constitucional seria direta e imediatamente vinculada ao texto maior do ordenamento jurídico.

Como elemento estruturante da norma de contribuição, o desvio de finalidade ou majoração sem aplicação concreta na

despesa em que a receita foi dotada, é em nossa opinião inconstitucional.

A posição inclusive já vem sendo adotada em alguns tribunais de justiça, cito o Tribunal Federal da 1ª Região, no julgamento da Apelação cível AC 00264020720014013400<sup>36</sup>.



## 6. REFERÊNCIAS

- Barreto, Paulo Ayres. Contribuições: Delimitação da Competência Impositiva- II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2004.
- Brito, Edvaldo. CIP- Contribuição de Iluminação Pública: Natureza Jurídica – Doutrinas Essenciais – Direito Tributária, Vol V. Org. Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2014.
- Campos, Hélio Silvio Ourém. O Poder da Lei versus a Lei do Poder –A relativização da Lei Tributária. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 2011.
- Carvalho, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: Noeses, 2009.
- Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário – Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- Carvalho. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Ed.22ª. São Paulo: Saraiva, 2010.
- Falsitta, Gaspare. Corso Istituzionale di Diritto Tributario. Padova: Cedam, 2014.
- Moussallem, Tárek Moysés. Classificação dos Tributos (uma visão analítica)- IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2007.

<sup>36</sup>

<http://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/253379272/apelacao-civel-ac-264020720014013400>. Acesso em: 08 de mar. 2016.

- Queiroz, Luís Cesar Souza. Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual. São Paulo: Noeses, 2009.
- Vilanova, Lourival. Sobre o Conceito de Direito - Escritos Jurídicos e Filosóficos. Vol I. São Paulo: Axis MVNI IBET.
- Vilanova, Lourival. O Universo das Formas Lógicas e o Direito: Estritos Jurídicos e Filosóficos. Vol II. São Paulo: Axis MVNI IBET.
- Vilanova, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005.
- Vizcaíno, Catalina García. Manual de Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2015.
- Vizcaíno, Catalina Garcia. Derecho Tributario. T.I. Buenos Aires: Depalma, 1996, Pg. 225.
- Tipke, Klaus e Lang, Joachim. Tradutor. Luiz Doria Furquim. Direito Tributario. Vol.II. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 2008.
- <http://www.cmpa.ba.gov.br/media/leis/aprovadas/2002/908.947.2002.pdf>. Acesso em: 01 de mar.2016.
- <http://www.jeanroubert.com.br/2014/03/camara-municipal-de-paulo-afonso-debate-quente-sobre-o-aumento-da-taxa-de-iluminacao/> Acesso em: 01 de mar.2016.
- <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/legislacao/index.php?p=3163>. Acesso em: 01 de mar.2016.
- <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ci-atdata/alicuotas/145.html>. Acesso em: 03 de mar.2016.
- [http://www.conjur.com.br/2008-jul-17/analise\\_tributaria\\_servico\\_iluminacao\\_publica](http://www.conjur.com.br/2008-jul-17/analise_tributaria_servico_iluminacao_publica). Acesso em: 07 de mar.2016.
- [http://www.aneel.gov.br/arquivos/HTML/aneel\\_jacupiranga\\_bip\\_jan\\_2015.html](http://www.aneel.gov.br/arquivos/HTML/aneel_jacupiranga_bip_jan_2015.html). Acesso em: 07 de mar.2016.

[http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/noticias/Output\\_Noticias.cfm?Identidade=8150&id\\_area=90](http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/noticias/Output_Noticias.cfm?Identidade=8150&id_area=90). Acesso em: 07 de mar.2016.

[http://www.acessoainformacao.gov.br/central-de\\_conteudo/publicacoes/arquivos/relatorio-2-anos-lai-web.pdf](http://www.acessoainformacao.gov.br/central-de_conteudo/publicacoes/arquivos/relatorio-2-anos-lai-web.pdf). Acesso em:07 de mar. 2016.

Tarsitano, Alberto. La Autonomia del Derecho Financeiro y el principio de la Capacidad Contributiva. <http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/19dfinancieroycapcontributiva.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2016.

<http://www.meumunicipio.org.br/meumunicipio/municipio/355030?gclid=CM2L8My7scsCFRMJkQodK-AKTA>. Acesso em 08 de mar. 2016.

<http://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/253379272/apelacao-civel-ac-264020720014013400>. Acesso em: 08 de mar. 2016.