

**FACULDADE ESTÁCIO DO RECIFE
CURSO DE DIREITO**

BRENO TESSINARI DE CARVALHO

ANÁLISE CRÍTICA A CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

**RECIFE
2014**

BRENO TESSINARI DE CARVALHO

ANÁLISE CRÍTICA A CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Faculdade Estácio do Recife, como requisito parcial, para a obtenção do grau de bacharel em direito, sob orientação da Prof^a Sabrina Araújo Feitosa Fernandes Rocha.

**RECIFE
2014**

Dedico este trabalho a minha querida Mãe e ao meu Pai que em conjunto puderam viabilizar meu curso de Direito.

AGRADECIMENTOS

À querida Professora Orientadora deste trabalho, Sabrina Rocha pela luz nos momentos obscuros de produção deste trabalho, bem como aos funcionários desta instituição de ensino, sem os quais, não seria possível a realização deste curso;

A todas as pessoas que passaram no meu caminho e nesses anos, que de um jeito ou de outro me fizeram uma pessoa melhor, mais forte, mais corajosa e mais preparada para o que vier pela frente.

À querida amiga Ângela Pestana, pelas conversas esclarecedoras ao longo desta caminhada.

À prezada amiga Deise Teles pelas conversas esclarecedoras quando à história

À inestimável Suzane Lins pela paciência, afeto, amizade, companheirismo e carinho.

Principalmente aos meus familiares – Mãe Querida, Pai e Vinícius, inestimável irmão que lutaram ao meu lado para que tudo isso pudesse ser viável.

“O único dia fácil foi ontem”

Filosofia dos SEAL da marinha americana

RESUMO

O presente trabalho buscará fazer uma análise acerca da Contribuição para Custeio da Iluminação Pública, fazendo uma remissão à história dos tributos, sua origem histórica no mundo e no Brasil. Pretenderá analisar as teorias tributárias mais aceitas atualmente pela doutrina e jurisprudência, bem como as espécies tributárias, visando comparar os tributos com a COSIP. Assim, tal ensaio visa apontar as contradições desta espécie tributária com a norma infraconstitucional e com a Carta Magna, mesmo fazendo parte da Constituição Federal, por meio do legislador constitucional derivado reformador.

Palavras-chave: Contribuição para Custeio da Iluminação Pública. Tributos. Espécie tributária. Incompatibilidade com as leis. Inconstitucionalidade

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 ORIGEM DOS TRIBUTOS	10
1.1 DA ANTIGUIDADE AO MUNDO CONTEMPORÂNEO	10
1.2 BRASIL COLÔNIA	14
1.3 DO BRASIL REPUBLICANO À CONSTITUIÇÃO DE 1988	15
2 TRIBUTOS EM ESPÉCIE E A ORDEM POLÍTICA ATUAL	19
2.1 TEORIAS TRIBUTÁRIAS	19
2.2 IMPOSTOS	21
2.3 TAXAS	24
2.4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	27
2.5 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	28
2.6 CONTRIBUIÇÕES	30
3 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA	32
3.1 HISTÓRICO DA CRIAÇÃO DO TRIBUTO	32
3.2 NATUREZA DO TRIBUTO	34
4 CRÍTICAS À COSIP	38
4.1 INCOMPATIBILIDADES COM A CONSTITUIÇÃO	38
4.2 CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS INCOMPATIBILIDADES COM O ESTATUTO DAS CIDADES	40
4.3 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA COSIP	42
CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS	47

INTRODUÇÃO

O tema proposto nesse trabalho consiste em uma análise crítica da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública – COSIP como mais uma espécie tributária criada em nosso país.

Uma das maiores cargas tributárias mundiais é observada no Brasil. Isso é reflexo da atitude do administrador público brasileiro, que comodamente, ao invés de racionalizar os gastos públicos, elevar o nível da gestão de recursos, recorre ao poder legislativo para se socorrer de novos tributos para gerar mais receitas, o que onera o orçamento do cidadão residente no país e eleva os custos para qualquer atividade produtora de riquezas.

Dessa forma ocorreu com o nascimento da COSIP, por meio da emenda constitucional 39 de 2002, a qual culminou com a criação do Artigo 149-A da Constituição Federal Brasileira. Tal emenda buscou combater as reiteradas decisões do judiciário brasileiro, que pugnavam pela ilegalidade da remuneração do serviço de iluminação pública por meio de taxa, já que a iluminação pública seria serviço considerado indivisível, condição determinante para a instituição da espécie tributária.

Cientes da impossibilidade de haver alteração jurisprudencial, pois fora editada a súmula 670, que vedava expressamente a cobrança de taxa de iluminação pública, os prefeitos então passaram a pressionar o Poder Constituinte Derivado para que se alterasse o texto constitucional, de modo a viabilizar a almejada tributação.

Tamanha pressão impelida pelos prefeitos, que o parlamento à época acabou por aprovar tal proposta de emenda à constituição - PEC nº 53/2001, que teve nº 222/2000 na Câmara dos Deputados¹ – também referente à criação de taxa para a iluminação pública.

Por consequência disso, o então Poder Constituinte Derivado, através da Emenda Constitucional nº 39/2002, fez à inserção do referido artigo 149-A com o objetivo de autorizar a cobrança do tributo que recebeu, o nome de “Contribuição

¹ BRASIL. **Quinta sessão legislativa extraordinária da 51ª legislatura**. Brasília, 18 de dezembro de 2001 a 7 de janeiro de 2002. Disponível http://www.senado.gov.br/relatorios_sgm/RelPresi/2001/067-5Extraordin%C3%A1ria51.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

para Custeio do Serviço de Iluminação Pública”.

A problemática abordada por este trabalho reside no fato de tal ato legislativo ser equivocado, pois não se destina ao interesse de categorias profissionais ou econômicas, tampouco representa intervenção da União no domínio econômico, ou mesmo meio para financiar a seguridade social, o que demonstra não ser contribuição o tributo, apesar de assim ser rotulado.

A hipótese retratada neste trabalho é que sua natureza jurídica se revela um híbrido de taxa de serviço público específico e indivisível, sem, contudo ser vinculado ao pagamento de tal ônus junto às companhias de energia elétrica, o que lhe dá corpo de imposto, e, tendo o errôneo nome de contribuição, classificada como Social.

Este trabalho visa analisar e apontar falhas e contradições na referida emenda a fim de fomentar possível futuro controle de constitucionalidade da mesma objetivando demonstrar aos governantes municipais que, a saída para o ajuste de contas em regra deve passar pelo saneamento de contas, e como exceção, a criação de tributos.

O trabalho inicia-se com um breve histórico dos tributos pela humanidade, até alcança-los na realidade brasileira, quando será analisada a evolução tributária no Brasil, por meio de pesquisa de referências textuais de *websites*. Após isso, far-se-á uma descrição dos tributos vigentes à ordem jurídica nacional, na qual será feito um relato acerca das teorias tributárias Tripartida e Pentapartida, resultantes da análise e aplicação das espécies tributárias reconhecidas pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, bem como aos reconhecidos pela jurisprudência.

Após tais considerações, fundamental um estudo acerca da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, à luz da doutrina e da jurisprudência da mais alta corte do Brasil, a qual reconhece a constitucionalidade do tributo tacitamente, na medida em que o descreve como *sui generis*.

Este Ensaio é concluído com críticas à COSIP, demonstrando sua incompatibilidade com as regras constitucionais, bem como com as infraconstitucionais, o que dá ao tributo uma conotação de Inconstitucionalidade.

O método aplicado será a pesquisa bibliográfica onde será feita uma abordagem quantitativa-qualitativa, por meio de um raciocínio hipotético dedutivo alicerçado, por autores clássicos do direito constitucional, administrativo e

tributário, bem como a websites jurídicos para consulta jurisprudencial e de periódicos oficiais.

1 ORIGEM DOS TRIBUTOS

O primeiro capítulo deste trabalho monográfico será utilizado para trazer ao conhecimento do leitor noções preliminares sobre o objeto central deste trabalho – o tributo.

Para tanto, primeiramente abordar-se-á a gênese do tributo trazendo desde a antiguidade até o mundo contemporâneo para se dar em último momento a análise de como este fenômeno deu-se no Brasil.

1.1 DA ANTIGUIDADE AO MUNDO CONTEMPORÂNEO

Os primeiros impérios e civilizações em muito dependeram da cobrança de tributos para manutenção do seu poder, assim como para suas conquistas, expansões e guerras.

Quando se refere a mundo antigo, é necessário se remeter às civilizações do Oriente e da Mesopotâmia. Na análise do curso histórico, que nem sempre é linear, se faz presente à cobrança de tributos e as crises geradas pela sua cobrança excessiva, que culminavam com revoltas e guerras que acabavam por enfraquecer as nações que abusavam da cobrança tributária.

Estima-se que o texto mais antigo que trate do assunto é datado dos anos de 2350 a.C. na antiga Suméria, região geográfica entre os rios Tigre e Eufrates. O texto, em escrita cuneiforme, retrata o modo abusivo como os tributos eram cobrados por agentes corruptos do Estado sumério².

No reino da antiga Israel, composto pelas 12 tribos, a possibilidade de se tornar uma grande potência fora minada com a morte do rei Salomão³, ocorrida em meados de 926 a.C., que culminou com a divisão da nação hebraica em dois reinos: o reino de Israel composto por dez tribos e o reino de Judá composto pelas duas

² BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos** Disponível em: http://www.proposta.curricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DOS_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

³ CATARIN, Cristiano. **Impostos: uma breve historia dos impostos**. Disponível em: <http://www.historianet.com.br/conteudo/default.aspx?codigo=880>. Acesso em: 15 ago. 2014.

tribos restantes, herdado pelo filho de Salomão Roboão.

Desgastado pelo cisma, do reino de Judá, o descontentamento do povo cresceu quando, ao assumir o poder, Roboão aumentou os tributos, enfraquecendo o reino que já estava desgastado com ruptura da nação hebraica. Tal insatisfação popular fez o reino cair em desgraça, sendo derrotado em sucessivas batalhas com as nações vizinhas, até cair nas mãos dos Assírios por volta de 721 a.C.⁴

No Egito antigo, o governo de Cleópatra necessitava da arrecadação dos impostos para manutenção de sua vida luxuosa, sobretudo dos impostos resultantes do comércio de pedras preciosas. A regra não se alterou com outros Faraós que exigiam o pagamento dos pesados tributos, havendo à época, todo um sistema que encarregava aos escribas a cobrança excessiva dos tributos aos camponeses pobres⁵.

A Hélade tinha o tributo como meio de defesa do bem coletivo. Assim, o mundo grego ao expandir-se pelo oriente subjugou outras nações, recolhendo compulsoriamente tributos para manutenção do seu exército e conseqüentemente do império. Assim, por volta do século VIII a.C foi instituído o tributo administrado pelo Estado⁶.

Na cidade de Micenas eram mantidos arquivos em placas de barro com os lançamentos dos impostos e reservas agrícolas. Com estabelecimento da democracia grega, os governantes passaram a prestar contas dos recursos públicos usados na manutenção do império. Assim, a anotação de tais gastos era feita em pedras.⁷

O Império Romano era composto de diversas culturas que foram conquistadas com as guerras de expansão. Dessa feita, eram cobrados aos subjugados tributos sobre mercadorias, o *portorium*; e pelo consumo geral de

⁴ REIS 12:12-14. ASSOCIAÇÃO TORRE DE VIGIA DE BÍBLIAS E TRATADOS. **Bíblia Sagrada**. Tradução do Novo Mundo. São Paulo, 1986.

⁵ CATARIN, Cristiano. **Impostos**: uma breve historia dos impostos. Disponível em: <http://www.historianet.com.br/conteudo/default.aspx?codigo=880>. Acesso em: 15 ago. 2014

⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos** Disponível em: http://www.proposta.curricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DOS_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

⁷ WIKIBOOKS. **História da Contabilidade / A Contabilidade na Idade Antiga**. Disponível: http://pt.wikibooks.org/wiki/Hist%C3%B3ria_da_Contabilidade/A_Contabilidade_na_Idade_Antiga Acesso em: 15 ago. 2014.

qualquer bem *malecum*⁸.

Para os romanos, os tributos eram vistos como meio indenizatório ou de reparação de guerra. Os povos conquistados pagavam para se manterem vivos, enquanto cidadãos romanos, pagavam para fortalecimento dos exércitos. Contavam com a figura do contador geral do Estado que controlava as finanças imperiais e que era um dos mais importantes do governo⁹.

Na Idade Média não havia estados nacionais. Por isso, não possuíam um ente estatal capaz de recolher tributos e fazer circular a moeda; a maior parte da população morava nos campos e os senhores feudais mantinham total controle tanto sobre os servos, quanto ao pagamento dos tributos, os quais em muito eram feitos por meio da produção agrícola. Assim, a miséria dos camponeses se devia a excessiva carga de tributos que pagavam¹⁰.

O poder estava centrado nas mãos do clero e da nobreza. Esta foi convencida pela igreja a financiar as Cruzadas, que eram as guerras santas de reconquista da Palestina, até então ocupada pelos árabes. Mas estas expedições, ocorridas entre o Século XI e XIII custavam muito a nobreza, o que por consequência, ocasionou o aumento na cobrança dos tributos¹¹.

A Inglaterra tem parte importante na história dos tributos. No fim do século XII, o rei Ricardo I, também conhecido como Ricardo Coração de Leão, comandou a Terceira Cruzada, financiada com os tributos pagos pelos ingleses. Seu irmão João I assumiu o poder, e enquanto o rei estava em campanha aumentou os impostos sobretudo dos nobres, com intuito de organizar as finanças do reino que estavam devastadas com o financiamento da cruzada¹².

A insatisfação gerada pelas medidas adotadas por João I o fez assinar em 15 de junho de 1215 um documento de direitos e deveres, conhecida como Carta Magna, na qual se comprometera a limitar o poder de tributar, assim como garantir os direitos aos cidadãos não somente os nobres, mas também aos artesãos e

⁸ SEFAZ: TRIBUTOS À HISTÓRIA. **Origem do tributo**. Disponível em: http://www.nre.seed.pr.gov.br/doisvizinhos/arquivos/File/origem_do_tributo.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos**. Disponível em: http://www.proposta.curricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DOS_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

¹⁰ *Idem, ibidem.*

¹¹ *Idem, ibidem.*

¹² *Idem, ibidem.*

camponeses¹³.

O continente Europeu com seu modelo medieval de governo estava enfraquecido. Contudo, com o crescimento dos burgos, os antigos feudos rapidamente se transformaram em cidades. Estas floresciam com o comércio de todo tipo de manufatura e especiarias, o que ampliou os negócios com o mundo árabe através da rota do oriente¹⁴.

A idade moderna tem como grande destaque as prósperas cidades italianas, sobretudo Genova e Veneza, que mantinham um estrito comércio com os árabes. Entretanto, outros reinos impedidos de usar as rotas consolidadas por italianos e árabes, querendo eliminar intermediários e conseqüentemente expandir seu comércio, fizeram por opção as expedições marítimas pelo oceano atlântico, como o caso dos países iberos.¹⁵

Para o sucesso de tais expedições, tributos eram cobrados dos camponeses, artesãos e burgueses. Estas cobranças financiaram empreendimentos, como a escola de Sagres em Portugal, criada por D. Henrique com objetivo de financiar e formar expedições em caravelas para chegar às Índias¹⁶.

Com a descoberta da América, as riquezas do novo mundo possibilitaram o fortalecimento dos nobres e da burguesia, além de financiar a Revolução Industrial. Surgia o estado Absolutista, onde o clero e a nobreza não pagavam tributos, cabendo aos demais arcar com os luxos do Absolutismo. Por isso, as colônias exploradas como o Brasil, reivindicaram por diversas vezes independência¹⁷.

A revolução Francesa de 1789 é um dos acontecimentos que marcam o início da Idade Contemporânea. A insatisfação contra o regime absolutista de Luís XVI culminou na revolta dos burgueses sob o lema: “Liberté, Egalité, Fraternité” que na língua portuguesa significa: “Liberdade, Igualdade e Fraternidade”¹⁸.

O acontecimento resultou na Declaração dos Direitos do Homem e do

¹³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos** Disponível em: http://www.proposta.curricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DOS_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

¹⁴ *Idem, Ibidem.*

¹⁵ *Idem, Ibidem.*

¹⁶ *Idem, Ibidem.*

¹⁷ *Idem, Ibidem.*

¹⁸ SCHILLING, Voltaire. A Revolução Francesa de 1789. **Educaterra**: Mundo. Disponível em: http://educaterra.terra.com.br/voltaire/mundo/rev_francesa.htm. Acesso em: 06 nov. 2014

Cidadão, que limitava o poder de punir do Estado, bem como o obrigava a prestar contas dos valores arrecadados com os tributos.

No continente americano, uma revolução em 1776 culminou no pedido de independência das treze colônias da América do Norte, que posteriormente tornaram-se os Estados Unidos. Inicialmente tal revolta se deu pelos excessivos impostos cobrados pela coroa britânica¹⁹.

Após este breve passeio sobre a criação e cobrança tributária no mundo, passa-se a analisa-lo no Brasil.

1.2 BRASIL COLÔNIA

Com a descoberta do Brasil, o caráter imperialista de Portugal fez do pau-brasil o primeiro produto a ser explorado. Este, logo considerado como monopólio real, necessitava de permissão do rei para ser explorado comercialmente e tributavam o extrator pela retirada da madeira.²⁰

Os primeiros exploradores foram os donatários nobres, que receberam de D.João III em 1534 a missão de resguardar as terras recém-conquistadas que foram divididas em capitanias, devendo, sobretudo guardar o litoral. Durante este período os tributos eram divididos do seguinte modo:

- a) Rendas do Real Erário (Portugal):
 - monopólio do comércio do pau-brasil, de especiarias e drogas;
 - direitos régios cobrados nas alfândegas reais sobre importação e exportação de mercadorias (em geral 10% do valor comerciado);
 - quinto (20% do valor obtido pela extração) dos metais e pedras preciosas (ouro, cobre, prata, coral, pérola, chumbo, estanho, etc.);
 - dízimo (10% do valor obtido com a venda) do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados e um imposto cobrado sobre cada índio tornado escravo.
- b) Rendas do Donatário (capitão-mor e governador):
 - monopólio das explorações de moendas d'água e de quaisquer outros engenhos;
 - direitos de passagem dos rios (barcagem);
 - quinto (20%) do produto do pau-brasil, especiarias e drogas;
 - dízimo do quinto (2%) dos metais e pedras preciosas que se

¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos** Disponível em: http://www.proposta.curricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DOS_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014

²⁰ *Idem, ibidem.*

- encontrassem na capitania;
- redízima (ou seja, 10% da dízima, ou ainda 1%) de todas as rendas da Coroa.²¹

Neste período não havia um sistema tributário com uma organização fiscal. Entretanto, tudo mudou com a chegada da corte portuguesa ao Brasil em 1808, que se refugiava do avanço das tropas de Napoleão Bonaparte, que marchavam sobre Portugal.²²

Dessa forma, D. João VI instituiu uma série de medidas para manter a família real no Brasil juntamente com as relações comerciais já firmadas, onde pode-se citar a abertura dos portos às nações amigas. Neste momento, o Brasil passa a receber produtos estrangeiros, criando-se a aduana brasileira.²³

Com a chegada da família real, novos tributos foram criados para manutenção dos gastos da corte. O maior favorecido com isso foi a Inglaterra, que até então negociara seus produtos com Portugal que subsidiariamente os vendia ao Brasil. Com a mudança da corte para colônia, a indústria inglesa ampliou muito seu mercado consumidor.²⁴

1.3 DO BRASIL REPUBLICANO À CONSTITUIÇÃO DE 1988

Com a independência do Brasil em 1822, foram criados atos adicionais que se tratavam de disposições ao poder de tributar. Tais normas diziam que os tributos podiam ser criados, alterados e suprimidos. É neste período que surgem às primeiras leis sobre a aplicação dos tributos arrecadados.²⁵

No início do período Republicano, a estrutura do Brasil pouco havia mudado desde a época do Império. Com a economia essencialmente agrícola, as

²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos** Disponível em: http://www.proposta.curricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DOS_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014, p. 16.

²² *Idem, ibidem.*

²³ *Idem, ibidem.*

²⁴ *Idem, ibidem.*

²⁵ *Idem, ibidem.*

principais fontes dos tributos do país proviam das importações.²⁶

Em 1924, durante o período da república das oligarquias cafeeiras, é iniciada uma evolução do sistema tributário nacional. Como por exemplo, houve a criação do imposto sobre a renda.²⁷

No ano de 1934, com a constituição social-democrata, os Estados passam a ter a competência privativa de tributar, podendo adotar medidas tais como:

As receitas municipais, ao lado das receitas federais e estaduais;
Vedou a bitributação como a competência para tributar era concorrente, em caso de bitributação, deve-se determinar qual tributo prevalece;
Foi a primeira Constituição a trazer, expressamente em seu texto, o Imposto de Renda como tributo federal;
Criou o imposto de consumo como tributo federal esse imposto é o antecessor do IPI;
Criou o imposto sobre vendas e consignações (IVC) para os Estados é aproximadamente o que conhecemos hoje em dia como ICMS (que só surgiu por completo em 1988);
Imposto de indústrias e profissões (IIP), lançado pelo Estado, mas arrecado pelo estado e municípios em partes iguais é o predecessor do ISS que tem competência municipal²⁸.

No período pós-guerra, mais precisamente no governo de Eurico Gaspar Dutra em 1946, os tributos ganham caráter mais democrático uma vez que os Municípios passam a ter receitas próprias, sendo estas fruto da redistribuição dos tributos federais para os demais entes federativos.²⁹

Neste período, foram ampliadas as limitações ao poder de tributar, juntamente com as imunidades concedida aos templos, partidos políticos, instituições educacionais e o papel destinado para impressão de livros, periódico e jornais³⁰.

Durante a década de 50, muita ênfase foi dada à industrialização e ao

²⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos** Disponível em: http://www.proposta.curricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DOS_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

²⁷ RECEITA FEDERAL. **1922 a 1924: a instituição do imposto de Renda no Brasil.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>. Acesso em: 06 nov. 2014.

²⁸ SANTOS, Valéria de Pina. **A história do Brasil pelos tributos.** Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/a-historia-do-brasil-pelos-tributos>. Acesso em: 25 ago. 2014. P. 01.

²⁹ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946.** Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/b110756561cd26fd03256ff500612662/c44c4a59ad7cbc37032569fa007421ec?OpenDocument>. Acesso em: 16 nov. 2014.

³⁰ CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. **O Brasil: uma breve visão histórica do estado, das constituições e dos tributos.** Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/870181. Acesso em: 19 set. 2014.

progresso. Com a expansão para o centro-oeste, Juscelino Kubitschek inicia o Plano de Metas de “cinquenta anos em cinco”, correspondente aos anos de 1956 e 1961, com ações como a construção de Brasília, o impulso da indústria automotiva e as construções das principais rodovias tais como a Rodovia Presidente Dutra³¹.

Entretanto todo este progresso gerou muitas despesas que não foram proporcionalmente acompanhadas pela receita, ocasionando insatisfação dos muitos setores do governo, o que se estendeu até o governo de João Goulart, ampliando a crise política que culminou no golpe militar³².

Um dos grandes interesses do regime militar era ampliar a arrecadação de impostos para fazer o país crescer em ritmo acelerado. Por isso, foi dada ênfase a aprovação do Código Tributário Nacional em 1966 através da Lei. 5.172/66. Durante este período, com a intenção de acelerar o crescimento conhecido como “milagre brasileiro”, os setores empresariais que representavam o grande apoio político do regime, receberam incentivos fiscais com a redução dos impostos. Este fenômeno mais privilegiou a acumulação privada em detrimento da equidade do sistema tributário³³.

A emenda constitucional nº 18 de 1965 tinha por objetivo reorganizar a nova ordem tributária do Brasil. Entre suas principais ações estão: a criação do IPI (imposto sobre produtos industrializados) com a característica da seletividade, juntamente com ICM (imposto sobre circulação de mercadorias), antecessor do ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte urbano intermunicipal e comunicação), e o surgimento do ISS (imposto sobre serviços), sucessor do IIP (imposto sobre indústrias e profissões)³⁴.

Na atual constituição de 1988 temos uma expressiva proteção e ampliação para garantias de direitos fundamentais e conseqüentemente sociais. A atual constituição prevê ampliação da carga tributária, entretanto a equidade tributária, que leva em conta a capacidade contributiva do cidadão, ainda não é

³¹ CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. **O Brasil: uma breve visão histórica do estado, das constituições e dos tributos.** Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/870181. Acesso em: 19 set. 2014.

³² *Idem, ibidem.*

³³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos** Disponível em: http://www.proposta.curricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DOS_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

³⁴ SANTOS, Valéria de Pina. **A história do Brasil pelos tributos.** Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/a-historia-do-brasil-pelos-tributos>. Acesso em: 25 ago. 2014.

posta em prática. Quem tem menor renda, em muitos casos, é o maior contribuinte do sistema tributário.

Feitos os esclarecimentos necessários acerca do surgimento da atividade tributária no mundo e no Brasil, passa-se no próximo capítulo à explanação das espécies tributárias brasileiras atuais.

2 TRIBUTOS EM ESPÉCIE E A ORDEM POLÍTICA ATUAL

Este capítulo pretende introduzir as espécies tributárias, sejam elas os Impostos, as taxas e seus tipos, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e por fim as contribuições especiais.

Inicia-se pela análise das teorias tributárias tripartida e pentapartida, seguida da explanação acerca dos tributos em espécie, buscando dar uma mostra ao leitor do atual panorama político tributário brasileiro.

2.1 TEORIAS TRIBUTÁRIAS

O Código Tributário Nacional³⁵ exprime em seu artigo 3º que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A partir dessa definição legal, à luz da Constituição da República Federativa do Brasil que tratou dos tributos, o Supremo Tribunal Federal, órgão de cúpula do Poder Judiciário, que de acordo com o art. 102 daquele diploma legal, tem competência para guardar a Carta Magna de 1988³⁶, exprime que:

Tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas, de entregar uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim como do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante no direito público, nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como

³⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 25 set. 2014.

³⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 25 set. 2014.

apto a determinar o seu nascimento³⁷.

Assim sendo, faz-se necessária uma análise dos tributos e sua classificação, que passa por pelo menos cinco teorias.

A primeira teoria largamente aceita a partir da constituição federativa de 1988 foi a Teoria Tripartida³⁸, também conhecida como tricotômica, a qual a Carta política do Brasil adota, divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Tal classificação se lastreia sobretudo, na própria redação da Constituição Federal³⁹ e do Código Tributário Nacional⁴⁰. Quando o tributo é vinculado a um serviço público ou poder de polícia, considera-se taxa – nesta espécie também incluídas empréstimos compulsórios e as demais não inclusas abaixo. Se o tributo for vinculado a uma obra pública, é o caso em que se aplica as contribuições de melhoria. Na hipótese de não vinculação do tributo a qualquer atividade estatal, este considerar-se-a imposto.⁴¹

Assim, nessa lógica, o elemento levado em consideração é o fato gerador o qual é capaz de determinar as espécies tributárias, inexistindo outra espécie de fato gerador.

Os adeptos da tripartição dos tributos, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são tributos, enquadrados nas espécies taxa ou imposto, dependendo da análise do correspondente fato gerador.

O Excelso Pretório entende que aplica-se ao ordenamento jurídico brasileiro a teoria pentapartida, defendida por Estevão Horvath⁴², a qual preconiza que são tributos: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais, previstas no art. 149 e 149-A da Constituição Federal.

Isso ocorre porque segundo o órgão de cúpula do judiciário, são espécies tributárias autônomas, ostentando natureza jurídica própria que as distingue dos

³⁷ STF. Rextr. nº 138.284/UF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso, decisão: 1º-7-1992 – trecho do voto do ministro-relator in RDA 190/82 *apud* MORAES, Alexandre de. **Constituição Federal interpretada**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 1657.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. (Coleção Estudos de Direito Tributário).

³⁹ Art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil.

⁴⁰ Art. 5 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

⁴² HORVATH, Estevão. **Curso de iniciação em Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

impostos, taxas e contribuições de melhoria⁴³.

Feitas as explanações acerca das teorias tributárias mais aceitas no cenário atual, passa-se a análise dos tributos em espécie.

2.2 IMPOSTOS

Previstos no art. 145, inciso. I da Constituição Federal de 1988, e conceituado nos termos do art. 16 do CTN, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Este tributo tem sua cobrança baseada, principalmente, no princípio da capacidade contributiva.

Tal princípio é aduzido da Constituição da República Federativa do Brasil, em seu Art. 145, § 1º, que constitui limitação do poder de tributação do Estado, conforme observa-se na literalidade do dispositivo:

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

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Dado o exposto, para que o contribuinte seja sujeito de obrigação tributária, faz-se necessário adentrar à ideia de hipótese de incidência e fato gerador. Nas palavras de Sabbag:

hipótese de incidência é a abstração legal de um fato, ou seja, é aquela situação descrita na lei cuja previsão é abstrata, tratando-se, pois, de uma “hipótese” que poderá vir a ocorrer no mundo dos fatos, e que, uma vez realizada, se concretiza como fato gerador.⁴⁴

A lei elenca hipóteses de incidência para a cobrança de impostos de

⁴³ Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988) e as contribuições especiais (AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007 apud PERSIKE, Patrícia. **O tributo e a sua classificação**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/9919-9918-1-PB.pdf>. Acesso em: 12 set. 2014.

⁴⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 672.

quem reproduz no mundo real aquela conduta tipificada na norma, o que legitima o Estado a cobrar aquele tributo previsto naquela norma.

Assim, para que o tributo seja cobrado, além do fato ser previsto em lei, ele deve acontecer, o que se aduz da noção de fato gerador, conforme Sabbag⁴⁵ descreve como “fato gerador ou ‘fato imponível’, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”.

Os impostos são exigidos de quem realizou o fato descrito em lei, mesmo que não tenha o Estado desempenhado qualquer contraprestação ao contribuinte. Ou seja, os impostos caracterizam-se por serem de cobrança compulsória, obrigatória, e por não beneficiarem o contribuinte sobre o fato gerador⁴⁶ que o instituiu, calculada mediante a aplicação de uma alíquota (percentual aplicado sobre um valor econômico) a uma base de cálculo (grandeza econômica).

Embora a Carta Magna brasileira não tenha classificado explicitamente os impostos, a doutrina costuma classificá-los em diretos e indiretos. Os impostos diretos incidem sobre a pessoa que realiza o pagamento. São permanentes ou periódicos, e a própria Administração efetua o lançamento por declaração ou avaliação.

Como exemplo de impostos diretos, observa-se, na esfera federal, o IRPF (Imposto de Renda da Pessoa Física), que incide diretamente no salário dos trabalhadores por meio de desconto na folha de pagamento. Trabalhadores de baixa renda estão isentos, havendo um teto mínimo para contribuição. Para aqueles que pagam, o percentual fica entre 15% e 27%, de acordo com faixa salarial.⁴⁷

Na esfera estadual, tem como exemplo o que ocorre o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), que é arrecadado anualmente pelos governos estaduais, devendo ser pago pelos proprietários de carros, motos, caminhões e outros tipos de veículos automotores. Sua alíquota varia entre 1% a 3% do valor do veículo, de acordo com o Estado da federação.⁴⁸

No município, pode-se exemplificar através da incidência do IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano), cobrado anualmente sobre a propriedade de

⁴⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

⁴⁶ Arts 114 e 115 da Lei nº 5.172.

⁴⁷ SUA PESQUISA.COM. **Impostos diretos e indiretos no Brasil**. Disponível em: http://www.suapesquisa.com/economia/impostos_diretos_indiretos.htm. Acesso em: 05 nov. 2014

⁴⁸ *Idem, ibidem*.

casas, apartamentos, terrenos e salas comerciais. Cada prefeitura tem um sistema de cobrança, onde o imposto varia de acordo com a localização e tamanho do imóvel.⁴⁹

Já os indiretos repercutem economicamente sobre terceira pessoa (contribuinte de fato), são instantâneos e o seu lançamento opera por homologação, cabendo ao próprio contribuinte de direito adiantar o seu pagamento.

Exemplificando os impostos indiretos, a União tem o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o qual incide sobre a comercialização de produtos industrializados, ou seja, aqueles que sofrem transformação, beneficiamento, montagem, renovação e acondicionamento.⁵⁰

Como exemplo de imposto indireto no Estado, há o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), incidente sobre a comercialização de produtos e serviços. Sua alíquota varia de acordo com o produto e serviço comercializado.⁵¹

O ISS (Imposto sobre Serviços), que é arrecadado pelos Municípios, incide sobre a prestação de serviços naquele, como por exemplo educação, serviços médicos, serviços prestados por profissionais autônomos, entre outros.⁵²

Por fim, podem ser fixos, proporcionais ou progressivos. Os fixos ou impostos de alíquota fixa, são aqueles em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada, como por exemplo o ISS dos profissionais liberais.

O imposto proporcional, é aquele que mantém a mesma alíquota qualquer que seja o valor da matéria tributada. Exemplo deste tipo de imposto é o ICMS.

Impostos progressivos são divididos em de progressão simples e de progressão graduada. A progressão simples ocorre quando cada alíquota maior se aplica por inteiro em cada matéria tributável. Já a progressão graduada é aquela em que cada alíquota maior é calculada sobre a parcela do valor compreendida entre o limite inferior e o superior. O melhor exemplo de imposto deste tipo é o imposto de renda.

⁴⁹ SUA PESQUISA.COM. **Impostos diretos e indiretos no Brasil**. Disponível em: http://www.suapesquisa.com/economia/impostos_diretos_indiretos.htm. Acesso em: 05 nov. 2014.

⁵⁰ *Idem, ibidem*

⁵¹ *Idem, ibidem*

⁵² *Idem, ibidem*

2.3 TAXAS

Taxas são tributos vinculados a uma atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo, por isso regido pelo princípio da retributividade, que pode consistir no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviço público específico e divisível, em utilização efetiva ou em potencial⁵³.

Como os demais tributos, a taxa possui base de cálculo a ser definida na lei instituidora e deve ser diversa daquela determinada aos impostos, bem como ter correlação ao custo da atividade prestada pelo Estado. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal manifesta-se: “é constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”⁵⁴

Assim, a decisão infere que para o cálculo da alíquota da taxa, pode-se usar um ou outro aspecto de outra espécie tributária, como no caso abordado, de imposto, desde que não seja tido como base de cálculo a totalidade de atributos daquele tipo tributário.

Em primeiro lugar, deve-se definir o que seria poder de polícia. Nesse sentido o CTN em seu art 78 discorre:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

O poder de polícia administrativa pode ser definida como a aplicação pela Administração pública das limitações constitucionais e legais, impostas ao exercício

⁵³ SUA PESQUISA.COM. **Impostos diretos e indiretos no Brasil**. Disponível em: http://www.suapesquisa.com/economia/impostos_diretos_indiretos.htm. Acesso em: 05 nov. 2014.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 29**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>. Acesso em: 05 nov. 2014.

de direitos individuais em benefício do interesse público.⁵⁵

Assim sendo, é a atividade de fiscalização e controle do comportamento dos particulares, prevenindo danos ao interesse público. Logo, a taxa nesse sentido busca compensar o ônus de tal atividade estatal.

Quanto à taxa de serviço, é necessário observar que a definição de serviço público deve passar pelos elementos subjetivo, formal e material.

O elemento subjetivo é referente a quem presta o serviço, neste caso, o Estado. O elemento formal é referente ao regime jurídico próprio a qual a atividade esta sujeita, seja ela de direito administrativo ou de direito privado. Por último, o aspecto material liga-se ao interesse público de qual se revolve a atividade em questão.

Assim, conforme o Bandeira de Mello⁵⁶, serviço público se caracteriza como:

Toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais - , instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.

Dados pertinentes ensinamentos, é de suma importância lembrar que, não basta apenas a utilização ou potencial utilização de qualquer serviço público que enseja a cobrança de uma taxa, como também este deve ter qualidade de específico e divisível, conforme o Código Tributário Nacional em seu art. 79:

Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

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

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

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

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

A utilização efetiva, denota a fruição do serviço público. Já a utilização

⁵⁵ Veja-se, acerca do conceito de polícia administrativa, o que ensina Celso Antônio Bandeira de Mello. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

⁵⁶ MELLO, *op. cit.* p. 628.

potencial, se perfaz na possibilidade de tal fruição, ou seja, o sujeito não utilizou o serviço, mas o tinha a sua disposição, fruto do adequado aparelhamento estatal, casamento entre a disposição ao administrado de serviço que a lei manda ser executado.

O serviço público tributável ainda deve ser imbuído de mais dois caracteres: especificidade e divisibilidade.

Para Meirelles⁵⁷, há os serviços públicos *ut singuli* e os *ut universi*. *Uti singuli* é aquele que é fruível por cada um de seus usuários de maneira individual, conceito que se contrapõe à *Uti Universi* que é ligado ao serviço fruído por uma coletividade.

Assim sendo, o serviço público para ser divisível pode ser diretamente ligado ao quantum utilizado por aquele indivíduo isolado, ou mesmo pelo quantificado pelo estimado posto à disposição quando aquele serviço é prestado a toda uma coletividade indistintamente. Carecendo de tal mensurabilidade, a taxa se desnuda de fato primordial a sua cobrança tornando-se inexigível.

Por último, importante elucidar o pedágio, e sua natureza jurídica. Estabelecido pelo art. 150, V da Constituição Federal de 1988, que dispõe ser vedado à União, Estados e Municípios, “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”

Para Carraza⁵⁸, o pedágio é considerado uma taxa de serviço, destinada a remunerar a conservação das rodovias, isso porque é tributo vinculado a prestação estatal diretamente referida a utilização efetiva de serviço público específico e divisível de conservação de estradas.

Dessa forma, o serviço de conservação de estradas pode ser realizado diretamente pelo ente político ou mesmo, à luz do art. 175 da Carta de Outubro, ser explorado mediante concessão ou permissão, tendo sua remuneração pela prestação do serviço mediante taxa arrecadada por empresa concessionária ou permissionária.

⁵⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 27 ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Dêlcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

2.4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

De forma muito singela, a Contribuição de Melhoria é tributo intimamente ligado a uma obra pública que após executada, ocasiona melhoria das imediações e consequente valorização imobiliária.

Embora o art 145, III da Carta de Outubro não explicita a valorização inerente à obra pública, este aspecto é *condicio sine qua non* para a cobrança do imposto, pois é a situação fática ocorrida para a cobrança desta espécie tributária.

Assim, Ataliba⁵⁹ elenca que o princípio informador da Contribuição de melhoria é o “Princípio da proporcionalidade do benefício especial” que o proprietário do imóvel recebe em decorrência da atuação Estatal. Porém, existe limitação ao poder de tributar do Estado no tocante à este tributo. Tal restrição reside nos arts. 81 e 82 do CTN.

O valor do total da obra é a primeira limitação a ser considerada, conforme o dispositivo legal:

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

Assim, entende-se por limite total o valor gasto para a construção da obra pública. Já o limite individual é calcado na valorização efetiva que teve o imóvel com a ação do Estado. Tais limites devem ser aplicados observando-se a modulação da exigência fiscal em tela.

Por sua vez, o art 82 da referida norma disciplina o procedimento a ser adotado pela Administração Pública para a instituição do tributo:

A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:
I - publicação prévia dos seguintes elementos:
a) memorial descritivo do projeto;
b) orçamento do custo da obra;
c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
d) delimitação da zona beneficiada;

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Malheiros, 1964.

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Cabe observar que raramente são instituídas as contribuições de melhoria, seja pela complexidade da sua instituição, seja pela não conveniência das autoridades públicas em fazê-los pelo ônus político causado.

2.5 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

A doutrina tributária brasileira, empréstimo compulsório é considerado um tributo, e consiste na tomada compulsória de certa quantidade em dinheiro do contribuinte a título de "empréstimo", para que este o resgate em certo prazo, conforme as determinações estabelecidas por lei.⁶⁰

A Carta da República prevê no seu art. 148 essa espécie tributária, como se observa:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.⁶¹

Do texto constitucional, facilmente se aduz o caráter excepcional da espécie tributária, que a priori só pode ser instituída pelo dificultoso método da lei

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

⁶¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 25 set. 2014

complementar. Importante observar que o Parágrafo único aponta a vinculação dos recursos provenientes da espécie tributária ao fato que o ensejou.

Assim observa-se duas modalidades de Empréstimo Compulsório. A primeira apresenta instrumento de geração de receita para atender despesas extraordinárias ligadas a estados de calamidade ou de guerra.

Neste caso, não há de se falar em princípio da anterioridade, elencado no art 150, III, b da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece que “é vedada a cobrança ou majoração de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Também não há de se falar no princípio da noventena, elencado no mesmo art, 150, III, c, no qual é defeso ao ante político cobrar ou aumentar alíquota de tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou.

A segunda modalidade liga-se a investimento público de caráter urgente e relevante, de interesse nacional, e neste caso aplicam se os princípios da anterioridade e da noventena.

O CTN, por sua vez disciplina a espécie tributária em seu art 15:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Interessante observar que o dispositivo foi parcialmente revogado pela superveniência da Constituição Federal de 1988, pois o seguinte artigo é conflitante à norma maior em dois aspectos.

Primeiramente porque agora exige-se lei complementar para a instituição do tributo; em segunda ordem, é extremamente ampla a hipótese de “conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”, o que tornou a maioria dos empréstimos compulsórios feitos no passado declarados inconstitucionais, pelo fato de não terem sido recepcionados pela Lei Maior⁶²

⁶² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

2.6 CONTRIBUIÇÕES

Acerca da natureza tributária das Contribuições, são geradas muitas controvérsias. Para alguns, trata-se de impostos ou taxas, outros acreditam ser mero imposto com destinação específica e por fim, os que entendem que não possuem natureza tributária as classificam em exações compulsórias tributárias e não tributárias.

De certo, a previsão destas espécies tributárias encontra-se no art. 149 da Constituição Federal de 1988:

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

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

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Da subsunção do caput observa-se que as Contribuições são instrumentos da União para atender as finalidades constitucionais apontadas neste Artigo. Para Roque Carranza⁶³, as contribuições são tributos qualificados constitucionalmente por suas finalidades.

As contribuições consoantes com a Constituição são as Sociais, as de intervenção no domínio econômico e as corporativas, estas instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Observa-se no §1º do artigo em análise clara previsão ao custeio da

⁶³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

previdência dos servidores dos entes federativos. Mais que isso, esses tributos são instrumentos para a atuação da União em áreas sociais como também a educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, comunicação social e ao meio ambiente, bem como à família, à criança, ao adolescente e ao idoso, por exemplo.

As contribuições interventivas ou CIDEs destinam-se a intervir no domínio econômico, norteadas as atividades econômicas, fortalecendo a soberania nacional e instituindo inclusive tratamento diferenciado às pessoas para fomentar a função social da propriedade privada, a livre concorrência, a defesa do consumidor e do meio ambiente.

Assim, caracterizam-se por abranger ramos setoriais, daí mostrando ser um tributo de cunho extrafiscal, pois possibilitam a União canalizar os particulares do setor econômico.

Por último, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, visam gerar receita para as autarquias corporativas, que são pessoas jurídicas instituídas com o objetivo de fiscalizar o exercício das diversas profissões, assim como os conselhos profissionais.

3 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

Este capítulo tem como objetivo fazer um sucinto estudo acerca do tributo criado pelo legislador constituinte derivado com a Emenda Constitucional 39 de 2002. Dessa forma, será evidenciado o cenário político que culminou com sua gênese, prosseguindo a um estudo de sua natureza, buscando uma classificação dentro das teorias tributárias vigentes.

3.1 HISTÓRICO DA CRIAÇÃO DO TRIBUTO

A elevada carga tributária do Brasil é fruto do comodismo do Administrador Público, que quando observa falta de orçamento ao erário, ao invés de tentarem uma solução interna, a qual poderia ir desde a melhoria de eficiência de gestão, ao corte de gastos, optam por uma terceira alternativa: criar novos tributos, onerando ainda mais o já defasado orçamento familiar do cidadão brasileiro.

Dessa forma, ocorreu por meio da emenda constitucional 39 de dezembro de 2002, a inclusão do Artigo 149-A, com o seguinte enunciado:

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 elétrica⁶⁴

Assim, mesmo antes da edição da Emenda Constitucional em análise, as prefeituras já tentavam remunerar os serviços de iluminação pública através de taxa. Sob esse aspecto, o Supremo Tribunal Federal tratou de afirmar a inconstitucionalidade do tributo, já que para a taxa ser instituída é exigido que seja em decorrência da prestação de serviço público específico e divisível, pacificando a matéria por meio da súmula 670.

Os prefeitos então passaram a pressionar o Congresso Nacional para que se alterasse o texto constitucional, de modo a viabilizar a almejada tributação.

⁶⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 25 set. 2014.

Tais esforços se iniciaram com a PEC 504/99, de cuja justificativa dizia *in verbis*⁶⁵:

[...] É de todos sabido que muitos Municípios brasileiros vinham instituindo e cobrando a taxa de iluminação pública para fazer face aos custos da implantação desse serviço indispensável para as comunidades urbanas. O Supremo Tribunal Federal, porém, já firmou jurisprudência no sentido de considerá-la inconstitucional, por não se tratar de serviço público específico e divisível e, em certos casos, por ter ela base de cálculo coincidente com a de impostos, como o imposto predial e territorial urbano (IPTU). Como os Municípios não têm condições efetivas de custear a iluminação pública através de seus impostos e também não podem permanecer inadimplentes com as empresas concessionárias ou distribuidoras de energia elétrica, a solução que se alvitra é a de emendar-se a Constituição, para que eles possam vir a instituir e cobrar uma contribuição de iluminação pública, dentro da legalidade e sem os percalços das demandas judiciais [...].

Tamanha pressão impelida pelos prefeitos que em palavras do parlamentar, o Senador Sebastião Rocha, quando da votação do da PEC nº 53/2001 (nº 222/2000 na Câmara dos Deputados – também referente à criação de taxa para a iluminação pública), destacou: “Este é o tipo de projeto que nos deixa em uma camisa de força, porque nos vemos compelidos a aprová-lo em função dos prefeitos, ou melhor, da administração municipal, que necessita desses recursos⁶⁶”.

Por consequência disso, o então Poder Constituinte Derivado, procedeu à inserção do referido artigo 149-A, por meio da Emenda Constitucional nº 39/2002, com o objetivo de autorizar a cobrança do tributo, que recebeu o nome de “Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública”.

Ainda que a carga tributária nacional seja muito alta e que o Supremo Tribunal Federal tenha se insurgido contra a cobrança de taxa de iluminação pública, Torres⁶⁷ explica que:

[...] radical repúdio à interpretação judicial, pela edição de norma intencionalmente contrastante com a jurisprudência e na retificação da norma anterior, que, por ambiguidade ou falta de clareza, tenha levado o Judiciário a adotar interpretação incompatível com os pressupostos doutrinários da matéria.

⁶⁵ Consulta ao inteiro teor da Proposição nº. 504/02 e sua tramitação. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PEC 504/2002**. Disponível em: http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=46696. Acesso em: 19 out. 2014.

⁶⁶ Diário do Senado Federal em 19 de Dezembro de 2001 *apud* ANDRADE, Paulo Antonio Rufino de; SILVA, André Sant’ana da. A inconstitucionalidade moral do artigo 149-a da Constituição Federal. **FABE em Revista**, Bertioga, v. 4, n. 5, 2014, p. 61

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. A integração entre a Lei e a jurisprudência em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais. Ano 1, n. 3, abril-julho, 1993, p. 16.

Posto tal ensinamento, quando determinado Poder dentro do desempenho de suas funções precípuas tem a faculdade de dentro de limites constitucionais, controlar os atos praticados por outro, está caracterizada a correção do nosso sistema adotado constitucionalmente de “pesos e contrapesos” (checks and balances), sendo, portanto, correta atuação em tese.

Nesse sentido, José Afonso da Silva entende que a interferência entre poderes é um instrumento de controle recíproco que visa buscar o equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade, sendo indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um em detrimento do outro e, especialmente, dos governados⁶⁸.

Assim, após o Supremo Tribunal Federal ter reconhecido a inexistência de direito de cobrança de taxa de iluminação pública pelos municípios aos seus contribuintes, usando-se do legítimo poder constituinte derivado, foi instituída por meio do Art. 149-A a nova contribuição.

Por fim, após o julgamento do RE 573.675/SC, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, admitiu a constitucionalidade do referido Artigo, a qual terá sua análise aprofundada no próximo item.

3.2 NATUREZA DO TRIBUTO

A COSIP tem nome de contribuição, enquadrada também pelo legislador como tal, pois topologicamente é o artigo 149-A da Constituição federal. Salienta-se que o artigo 149 refere-se a essas espécies tributárias.

Porém, existem dissonâncias que apontam que a COSIP não se trata de contribuição. Ensina Hugo de Brito Machado que

a função das contribuições sociais, em face da vigente Constituição, decididamente, não é a de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros. Neste sentido pode-se dizer que tais contribuições têm função parafiscal, algumas, e extrafiscal, outras⁶⁹.

⁶⁸ SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 364.

Por esse prisma, a referida contribuição, apesar de batizada como tal, não se comporta como este tributo, pois além de lastrear as contas do município não se perfaz de algo que fomente categorias profissionais ou econômicas, tampouco seria de intervenção em domínio público.

Prosseguindo na análise, o tributo por ser ligado nominalmente ao serviço público universal e geral de iluminação, teria função de taxa. Mas não custa lembrar que no Código Tributário Nacional, para que a taxa seja instituída, é necessária obediência dos atributos da especificidade e da divisibilidade, como exigido no Art 145, inciso II da Carta de Outubro⁷⁰, o que obviamente carece de divisibilidade, pois é impossível fracionar o quanto cada pessoa utiliza de iluminação pública.

Por fim, a COSIP destina-se a pagar prestação de serviço que é dever do Estado. A doutrina administrativista, de forma quase uníssona, classifica o serviço de iluminação pública como aquele prestado pelo Estado indiscriminadamente, de forma geral e universal, portanto remunerável apenas por impostos.

Nesse sentido pode-se evocar Hely Lopes Meirelles, citado por Silva⁷¹:

Os serviços públicos são os que atendem a toda a coletividade, sem usuários determinados, como os de polícia, iluminação pública, calçamento e outros dessa espécie. Esses serviços de destinam indiscriminadamente a toda a população, sem que se erijam em direito subjetivo individual de qualquer administrado à sua fruição particular, ou privativa de seu domicílio, de sua rua ou de seu bairro. Daí por que tais serviços devem ser mantidos por impostos (tributo geral) e não por taxa ou tarifa.

Portanto, apesar de toda a nomenclatura e destinação, a COSIP tem funcionamento de imposto. O fato é que com a expressa competência municipal para cada município instituir seu próprio critério à COSIP, deve-se observar o dito caráter de contribuição social envolvido no caso.

A lei que dispõe sobre a expansão da oferta de energia elétrica emergencial, recomposição tarifária extraordinária e dispõe sobre a universalização do serviço público de energia elétrica⁷², em seu primeiro artigo já mostra o caráter

⁷⁰ Acórdão proferido no RE 231.764 (RTJ 169/742)

⁷¹ Apud SILVA, Rodrigo Dantas Coelho da. **A contribuição para custeio da iluminação pública dos municípios (COSIP). Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 295, 28 abr. 2004. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/5144/a-contribuicao-para-o-custeio-da-iluminacao-publica-dos-municipios-cosip>. Acesso em: 26 jun. 2014, p. 01.

⁷² BRASIL. **Lei nº 10.438**, de 26 de abril de 2002. Dispõe sobre a expansão da oferta de energia elétrica emergencial, recomposição tarifária extraordinária, cria o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), dispõe

social quando diz:

Art. 1o Os custos, inclusive de natureza operacional, tributária e administrativa, relativos à aquisição de energia elétrica (kWh) e à contratação de capacidade de geração ou potência (kW) pela Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial - CBEE serão rateados entre todas as classes de consumidores finais atendidas pelo Sistema Elétrico Nacional Interligado, proporcionalmente ao consumo individual verificado, mediante adicional tarifário específico, segundo regulamentação a ser estabelecida pela Agência Nacional de Energia Elétrica - Aneel.

§ 1o O rateio dos custos relativos à contratação de capacidade de geração ou potência (kW) referidos no caput não se aplica ao consumidor beneficiado pela Tarifa Social de Energia Elétrica, integrante da Subclasse Residencial Baixa Renda.

§ 2o O rateio dos custos relativos à aquisição de energia elétrica (kWh) referidos no caput não se aplica ao consumidor cujo consumo mensal seja inferior a 350 kWh integrante da Classe Residencial e 700 kWh integrante da Classe Rural.

Assim, da inteligência deste artigo, já se conclui que os custos serão rateados por toda a sociedade, excluindo-se aqueles consumidores de baixa renda e aos consumidores rurais com baixo consumo de energia elétrica, o que reforça o caráter social da energia elétrica.

No Município do Recife, por exemplo, seu Código Tributário Municipal⁷³, estabelece no seu Art. 68 que o fato gerador da COSIP (batizado no município de “CIP”) é a prestação de serviços de iluminação pública. A referida lei ainda em artigo subsequente, estipula isenção aos consumidores da classe residencial até 80 (oitenta) Kwh, os da classe comercial/industrial e outros até 30 (trinta) Kwh, aqueles cujos imóveis estejam situados em logradouros não servidos por iluminação pública e os templos religiosos de qualquer natureza.

Por todo este exposto, observa-se o caráter social inerente ao tributo, que se utiliza do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, até mesmo pelo que se denota o art 150, em seu inciso II, da Carta Magna:

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

sobre a universalização do serviço público de energia elétrica, dá nova redação às Leis nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, nº 9.648, de 27 de maio de 1998, nº 3.890-A, de 25 de abril de 1961, nº 5.655, de 20 de maio de 1971, nº 5.899, de 5 de julho de 1973, nº 9.991, de 24 de julho de 2000, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110438.htm. Acesso em: 29 out. 2014.

⁷³ RECIFE. Lei nº 17.539/2009. Disponível em: <http://www.recife.pe.gov.br/pr/secfinancas/legislacao/lei17539.php>. Acesso em: 29 out. 2014.

De todo o observado, pode-se concluir então que, acerca da COSIP, apesar de ter nome de contribuição – que aponta no sentido de ser uma contribuição social – sua destinação não é de interesse de categorias profissionais ou econômicas, tampouco representa intervenção da União no domínio econômico, ou mesmo pode ser considerado para financiar a seguridade social, o que demonstra não ser contribuição o tributo, apesar de assim rotulado.

De certo, sua natureza jurídica se revela um híbrido de taxa de serviço público específico sem o condão da divisibilidade, buscando o pagamento dos ônus junto às companhias de energia elétrica de serviço público universal, o que lhe dá corpo de imposto, tendo, contudo, nome de contribuição.

Invocado sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal, veio a entender que a COSIP é um tributo de caráter *sui generis*, porque nas palavras do Ministro Ricardo Lewandowski: “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”⁷⁴.

Tal decisão sugere que a COSIP não faria parte da teoria pentapartida tributária consolidada por aquela própria corte, mas este tributo seria uma sexta espécie tributária, o que dá cabimento a uma teoria hexapartida. Tal divagação não parece razoável dada a elevada carga tributária observada em nosso país, e o atual momento político onde se busca reduzir custos para se aumentar a competitividade do país frente à outras nações.

Assim sendo, data vênua à opinião do excelentíssimo ministro, é rechaçável completamente o tácito reconhecimento de constitucionalidade atribuída ao tributo, o que será objeto de divagação no próximo capítulo.

⁷⁴ SANTA CATARINA. Supremo Tribunal Federal. **RE 573.675/SC**, Tribunal Pleno, Repercussão geral, Rel. Min Ricardo Lewandowski, d.j: 25.3.2009. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3142006. Acesso em: 16 nov. 2014.

4 CRÍTICAS À COSIP

Neste derradeiro capítulo, serão feitas críticas à COSIP, buscando mostrar suas incompatibilidades com a Carta Magna, bem como com as normas infraconstitucionais, o que deve abrir divergência apta a sustentar pressuposto para a inconstitucionalidade do tributo.

4.1 INCOMPATIBILIDADES COM A CONSTITUIÇÃO

Ab initio, importante salientar que para custeio de atividade estatal ordinária, é vedada a instituição de contribuição social. Isso se respalda no motivo da destinação dos recursos arrecadados ser específica.

Assim, o Estado deve suportar os ônus dessas despesas ligadas a serviços gerais e universais. Nesse sentido, Brito Machado⁷⁵, afirma que: “a função das contribuições sociais, em face da vigente Constituição, decididamente, não é a de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros.” Neste sentido pode-se dizer que tais contribuições têm função parafiscal, algumas, e extrafiscal, outras.

Conforme explicado em capítulo anterior, pela visão de Bandeira de Mello⁷⁶, a iluminação pública é atividade precípua do Estado, que deverá ser financiada, no caso dos municípios brasileiros, por meio de recursos que abastecem a Fazenda Municipal.

Assim sendo, seriam tais arrecadações frutos refletidos na cobrança de impostos como o IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano), do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza), do ITBI (Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imobiliários), e demais verbas que resultem da repartição constitucional de receitas.

Importante observar que o desenvolvimento nacional e a busca pela promoção do bem de todos, conforme o art. 3º da Constituição Federal, constituem

⁷⁵ MACHADO Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁷⁶ Vide o Capítulo 2 deste trabalho

os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, e por isso devem ser perseguidos pelos entes políticos, conforme se denota:

Artigo 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
[...]
II – garantir o desenvolvimento nacional;
[...]
IV – promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação;

Nessa toada, é intrínseco que isso se faça com os próprios meios que lhes são assegurados, como no caso em tela, os recursos provenientes de tributos ordinariamente arrecadados.

Ademais, o artigo 175 da Carta Política tem redação clara quando afirma: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”. Observada a norma, aduz-se que é do Estado a responsabilidade de prestar na forma da lei direta ou indireta os serviços públicos.

Sendo assim, os serviços públicos prestados diretamente pelo Estado devem ser financiados por recursos oriundos de dotação em lei orçamentária, da qual dispõem os Entes da Federação dos impostos de sua competência, que foram instituídos e são regularmente arrecadados. Outra forma ainda legal é realizada com o pagamento de taxas pela utilização efetiva de serviços, ou mesmo postos à disposição do contribuinte, na forma do Código Tributário Nacional.

Pode-se ainda citar o Artigo 182 da Carta Política, quando estabelece que:

A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

Por isso, não se pode dissociar de tal política o tema iluminação pública, regulamentada pelo “Estatuto das Cidades”⁷⁷, que estabelece diretrizes à política urbana brasileira.

⁷⁷ BRASIL. **Lei n.º 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm. Acesso em: 16 nov. 2014.

4.2 CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS INCOMPATIBILIDADES COM O ESTATUTO DAS CIDADES

No Brasil, anos de pressão social na questão relativa ao acesso à propriedade urbana, colocaram a questão no topo da agenda política e de desenvolvimento. Assim, a saída encontrada pelo legislador brasileiro foi mudar a Constituição Federal, com a aprovação dos arts. 182 e 183, a fim de reformar a dinâmica urbana a médio e longo prazo. Como consequência disso, em 2001, foi editado o Estatuto das Cidades⁷⁸

São estabelecidas diretrizes no Estatuto das Cidades que, em seu art. 2º, especialmente no que tange os incisos I, IX e X:

Art. 2º A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes gerais:

I – garantia do direito a cidades sustentáveis, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações;

[...]

IX – justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização;

X – adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, de modo a privilegiar os investimentos geradores de bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais;

Do observado no dispositivo acima, justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização, é conceito que consiste simplesmente na divisão igualitária entre todos os habitantes de um município da contribuição exigida para a concretização de tal política.

O art. 4º, IV, do mesmo diploma normativo, também apontou os Instrumentos da Política Urbana definindo taxativamente seus Institutos tributários e financeiros:

Art. 4º - Para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos:

[...]

IV – instrumentos tributários e financeiros:

- a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU;
- b) contribuição de melhoria;

⁷⁸ BRASIL. **Lei n.º 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm. Acesso em: 16 nov. 2014

c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros;”

Portanto, a conclusão lógica do próprio texto da Lei que regula diretrizes gerais de política urbana é clara quanto ao rol dos “instrumentos tributários” a serem empregados, sendo portanto, subsunção lógica ser *numerus clausus* tais tributos envolvidos.

Assim, a lei buscou uma maneira de constituir forma autossustentável de estabelecimento e desenvolvimento dos municípios brasileiros por meio de sua própria arrecadação, posto que a tentativa de se instituir contribuição social para o financiamento de serviços públicos é expediente flagrantemente inconstitucional.

Adicionado a tal fator, a instituição de novo tributo fomenta a irresponsabilidade fiscal e administrativa dos Municípios, que dessa forma, tendem a transferir o ônus financeiro da execução de política que lhes é própria e obrigatória.

O legislador pátrio, pressionado pelo *lobby* político exercido pelas prefeituras, adotou solução cômoda ao inserir na Constituição Federal um novo artigo. Este deu competência às prefeituras para instituir tributo adicional que arrecade mais recursos de alguns contribuintes por meio de contribuição social para o financiamento daquilo que a administração municipal tem obrigação de fazer.

Nessa linha de pensamento, analisa-se que neste aspecto, trata-se de locupletamento do fisco sob o manto do sacrifício coletivo para o bem geral, pois as políticas públicas do município serão financiadas pelas receitas previstas no orçamento municipal anual.

Tal receita é constituída pela arrecadação de tributos de sua competência, aqui citados o IPTU, o ISS e o ITCMD, somados das transferências de recursos pela União e pelo Estado da Federação de qual façam parte. Sendo assim, não há cabimento para a instituição de nova forma de tributo cuja destinação seja um serviço público a ser obrigatoriamente prestado.

4.3 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA COSIP

Analisando a constitucionalidade das leis instituidoras da Contribuição para Custeio de Iluminação Pública, estas sucumbem quando procura-se adequá-las ao nosso Ordenamento Constitucional Tributário, pois frequentemente vão de encontro aos princípios constitucionais que regem o direito tributário.

Assim, explorando-se os princípios norteadores da exigibilidade de qualquer tributo, pode-se observar inicialmente o desrespeito ao princípio da legalidade em matéria tributária.

A justificativa para tanto, reside quanto à Emenda Constitucional 39, que apesar de se referir a uma contribuição, o tributo tem comportamento similar do imposto.⁷⁹ Dessa forma, lhe seriam aplicadas todas as formalidades decorrentes dessa espécie tributária, o que vincularia o poder legislativo competente a observar todas as formalidades constitucionais ligadas ao imposto.

Nos autos do RE n.º 209.843/SP, manifestou-se o Exmo. Sr. Ministro Marco Aurélio de Mello, nos seguintes termos acerca das leis criadas pelo Congresso Nacional em desacordo com as normas constitucionais:

A vida em sociedade faz-se considerado certo balizamento e aí surge com a importância maior o princípio da legalidade:

‘II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal).’

O apego à interpretação gramatical é conducente à concluir-se que a simples existência de norma prevendo determinado procedimento, estabelecendo o cumprimento de obrigação, submete todos compreendidos no raio de aplicação do texto legal. Todavia, não é bem assim. A submissão a lei pressupõe o concurso de alguns predicados e aí surge com insuplantável valia o próprio arcabouço normativo constitucional. E este está assentado, acima de tudo, na razoabilidade. Vale dizer, diploma editado deve atender não só ao aspecto formal revelado pela própria Carta da República, como também a princípios nela insertos quer de forma expressa, que implícita [...].

O Congresso Nacional em sua atividade precípua, quando nos debates acerca da EC 39, acabou por ponderar o princípio da estrita legalidade tributária, e seus reflexos na segurança jurídica, quando nas palavras de Ricardo Lobo Torres⁸⁰:

⁷⁹ Vide item 3.2 deste ensaio

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo e Econômico**, Salvador; Instituto de Direito Público da Bahia. n. 5; fev-abr 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2014. p. 01.

“O princípio da tipicidade é um corolário do princípio da legalidade. Este último, em sentido lato, pode abranger os diversos princípios da segurança jurídica: irretroatividade, anterioridade, proibição de analogia, etc.”

Nesse sentido, a doutrina vem criticando de forma veemente o trabalho legislativo envolvido com a criação do artigo 149-A da Constituição Federal/88, que trouxe o mais novo imposto municipal sob a qualificação de contribuição social.

Porém, para que o tributo seja considerado uma contribuição social, é necessário que haja elementos que caracterizem como tal, como por exemplo a finalidade constitucionalmente ligada. Assim o tributo iria integralmente para tal fim, o que não ocorre. Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁸¹:

A finalidade constitucionalmente determinada é, sem dúvida, uma característica da contribuição. Entretanto, considerando-se que podem existir impostos com finalidade específica, faz-se necessário agregar ao elemento finalidade específica ou outro elemento, para que seja possível identificarmos a contribuição como espécie distinta do imposto.

Mesmo os que admitem as denominadas contribuições sociais gerais, espécie de contribuição que mais se aproxima do imposto, para preservar a diferença entre contribuição e imposto, admitem como elemento distintivo, além de outros, a vinculação a determinado grupo.

Posto isso, fica claro que a contribuição é intrinsecamente ligada ao financiamento da atividade estatal voltada a atender grupo determinado⁸², identificável na sociedade de forma expressa, o qual manterá relação jurídicotributária com o Fisco em decorrência do tributo instituído.

O produto de tal arrecadação com a contribuição social, financiará o contribuinte que possa ser identificável e integrante do grupo eleito na norma instituidora do tributo. Tais contribuintes gozarão de benefício específico daquela atuação do Estado.

Trazendo esta realidade ao serviço de iluminação pública, o serviço atende a todos indistintamente e não especificamente a um grupo. Sendo assim, o ônus desse serviço não pode recair apenas sobre os contribuintes como claramente

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **A Contribuição de Iluminação Pública – CIP**, 2003. Disponível em: <http://livros01.livrosgratis.com.br/bd000008.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2014. p. 10.

⁸² *Idem, ibidem.*

se denota da redação do artigo 149-A, CF. Como bem salientou Kiyoshi Harada⁸³:

a eleição do contribuinte configura impropriedade legislativa. O contribuinte só poderia ser aquele que se beneficia da iluminação pública, isto é, a população geral. Todos os andarilhos noturnos, independentemente, de terem ligações de energia elétrica em seu nome, deveriam figurar no polo passivo do tributo, que se classifica como imposto inominado.

Dessa forma, não há qualquer dúvida que os beneficiados com o serviço de iluminação pública não são apenas os contribuintes elencados no bojo das normas instituidoras da contribuição social, porque essa atividade alcança tanto os moradores do município quanto a população circulante.

Assim, há total incompatibilidade da espécie tributária com a sua finalidade, porque uma vez que se instituiu contribuição social para o custeio do serviço de iluminação pública, tal tributo vai onerar apenas uma parcela da população, enquanto outra se locupletará daquele benefício sem contudo pagar pelo serviço.

Tal tratativa evidencia posição diferenciada de pessoas em situação semelhante frente ao tributo, o que subverte a ordem constitucional tributária, tornando o Art 149-A passível de declaração de inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário quanto instado a se manifestar sobre o assunto.

⁸³ HARADA, Kiyoshi. Contribuição para Custeio da Iluminação Pública. **Repertório de Jurisprudência IOB**, n. 6/2203; 2ª quinzena de março/2003, p. 01.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A monografia buscou fazer uma divagação acerca dos tributos e mais especificamente sobre a instituição da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública, criada por meio da Emenda Constitucional 39 de 2002. Como este caso em especial enseja muita discussão, esta foi abordada neste trabalho por meio da doutrina, da legislação e da jurisprudência.

Foram apresentados os fundamentos históricos e políticos que culminaram na criação do novo tributo por meio de uma retrospectiva dos primórdios do Brasil até o momento vivido à época daquela criação. Com isso, a conclusão é que, a criação da COSIP é um reflexo do que ocorre de forma sistêmica na administração pública, refletido o comportamento do gestor quando lhe “faltam recursos”.

Observando de perto cada espécie tributária, a conclusão é de que a COSIP não se amolda a nenhum outro tipo de tributo, o que só corrobora com a tese de que a criação do Art. 149-A foi manobra para compensação de desmandos no tocante ao gasto público.

Por conseguinte, foi analisada a compatibilidade do tributo com os princípios constitucionais e com a legislação infraconstitucional, e por fim com o disposto na própria constituição de forma expressa. A conclusão não pôde ser mais inequívoca: o tributo além de incompatível com todo princípio norteador da Carta de Outubro, subverte a legislação infraconstitucional e é contrário ao preconizado na própria constituição de 1988.

A despeito de toda a legislação e da doutrina tributária, o Supremo Tribunal Federal reconheceu em decisão plenária, mesmo que de forma tácita, a constitucionalidade da contribuição abordada quando afirmou ser o tributo uma espécie única.

Assim, seria necessário que quando houvesse uma dificuldade de orçamento, existisse algum mecanismo legal que obrigasse os administradores públicos a primeiro fazer prova da racionalização de seus gastos. Após isso, cortar custos, e só então, frustradas todas as outras tentativas, fosse criado um novo tributo.

Porém, todo o reconhecimento de legalidade de um novo tributo acaba por concordar com Ferdinand Lassalle⁸⁴ quando afirma que se a constituição escrita não se coadunar com os fatores reais de poder, não passará de uma folha de papel.

⁸⁴ LASSALE Ferdinand. **O que é uma constituição política**. São Paulo: Liber Juris, 1985.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Paulo Antonio Rufino de; SILVA, André Sant'ana da. A inconstitucionalidade moral do artigo 149-a da Constituição Federal. **FABE em Revista**, Bertioga, v. 4, n. 5, 2014

ASSOCIAÇÃO TORRE DE VIGIA DE BÍBLIAS E TRATADOS. **Bíblia Sagrada**. Tradução do Novo Mundo. São Paulo, 1986.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. (Coleção Estudos de Direito Tributário).

_____. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Malheiros, 1964.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 25 set. 2014.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/b110756561cd26fd03256ff500612662/c44c4a59ad7cbc37032569fa007421ec?OpenDocument>. Acesso em: 16 nov. 2014.

_____. **Lei nº 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm. Acesso em: 16 nov. 2014

_____. **Lei nº 10.438**, de 26 de abril de 2002. Dispõe sobre a expansão da oferta de energia elétrica emergencial, recomposição tarifária extraordinária, cria o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), dispõe sobre a universalização do serviço público de energia elétrica, dá nova redação às Leis nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, nº 9.648, de 27 de maio de 1998, nº 3.890-A, de 25 de abril de 1961, nº 5.655, de 20 de maio de 1971, nº 5.899, de 5 de julho de 1973, nº 9.991, de 24 de julho de 2000, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10438.htm. Acesso em: 29 out. 2014.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 25 set. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos** Disponível em: http://www.propostacurricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DO_S_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

_____. **Quinta sessão legislativa extraordinária da 51ª legislatura**. Brasília, 18 de dezembro de 2001 a 7 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.senado.gov.br/relatorios_sgm/RelPresi/2001/067-5Extraordin%C3%A1ria51.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 29**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>. Acesso em: 05 nov. 2014

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PEC 504/2002**. Disponível em: http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=46696. Acesso em: 19 out. 2014

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. **O Brasil: uma breve visão histórica do estado, das constituições e dos tributos**. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/870181. Acesso em: 19 set. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

CATARIN, Cristiano. **Impostos: uma breve historia dos impostos**. Disponível em: <http://www.historianet.com.br/conteudo/default.aspx?codigo=880>. Acesso em: 15 ago. 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

HARADA, Kiyoshi. Contribuição para Custeio da Iluminação Pública. **Repertório de Jurisprudência IOB**, n. 6/2203; 2ª quinzena de março/2003.

HORVATH, Estevão. **Curso de iniciação em Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

LASSALE Ferdinand. **O que é uma constituição política**. São Paulo: Liber Juris, 1985.

MACHADO Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **A Contribuição de Iluminação Pública – CIP**, 2003. Disponível em: <http://livros01.livrosgratis.com.br/bd000008.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 27 ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2002

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013

MORAES, Alexandre de. **Constituição Federal interpretada**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PERSIKE, Patrícia. **O tributo e a sua classificação**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/9919-9918-1-PB.pdf>. Acesso em: 12 set. 2014

RECEITA FEDERAL. **1922 a 1924: a instituição do imposto de Renda no Brasil**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>. Acesso em: 06 nov. 2014.

RECIFE. **Lei nº 17.539/2009**. Disponível em: <http://www.recife.pe.gov.br/pr/secfincancas/legislacao/lei17539.php>. Acesso em: 29 out. 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTA CATARINA. Supremo Tribunal Federal. **RE 573.675/SC**, Tribunal Pleno, Repercussão geral, Rel. Min Ricardo Lewandowski, d.j: 25.3.2009. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3142006. Acesso em: 16 nov. 2014.

SANTOS, Valéria de Pina. **A história do Brasil pelos tributos**. Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/a-historia-do-brasil-pelos-tributos>. Acesso em: 25 ago. 2014.

SCHILLING, Voltaire. A Revolução Francesa de 1789. **Educaterra**: Mundo. Disponível em: http://educaterra.terra.com.br/voltaire/mundo/rev_francesa.htm. Acesso em: 06 nov. 2014.

SEFAZ: TRIBUTO À HISTORIA. **Origem do tributo**. Disponível em: http://www.nre.seed.pr.gov.br/doisvizinhos/arquivos/File/origem_do_tributo.pdf. Acesso em: 15 ago. 2014.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

SILVA, Rodrigo Dantas Coelho da. **A contribuição para custeio da iluminação pública dos municípios (COSIP)**. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 295, 28 abr. 2004. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/5144/a-contribuicao-para-o-custeio-da-iluminacao-publica-dos-municipios-cosip>. Acesso em: 26 jun. 2014

SUA PESQUISA.COM. **Impostos diretos e indiretos no Brasil**. Disponível em: http://www.suapesquisa.com/economia/impostos_diretos_indiretos.htm. Acesso em: 05 nov. 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. A integração entre a Lei e a jurisprudência em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais. Ano 1, n. 3, abril-julho, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo e Econômico**, Salvador; Instituto de Direito Público da Bahia. n. 5; fev-abr 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2014

WIKIBOOKS. **História da Contabilidade / A Contabilidade na Idade Antiga**. Disponível: http://pt.wikibooks.org/wiki/Hist%C3%B3ria_da_Contabilidade/A_Contabilidade_na_Idade_Antiga Acesso em: 15 ago. 2014.