



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
BACHARELADO EM DIREITO**

DENIVALDO DA CONCEIÇÃO FERNANDES DE OLIVEIRA

**A ANÁLISE DA APLICAÇÃO DAS RECEITAS DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O
SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NO EFETIVO CUSTO DO SERVIÇO: UM
ESTUDO SOBRE A POSSIBILIDADE DE DESVIO DE DESTINAÇÃO DA
ARRECADAÇÃO E A LESÃO AO CONTRIBUINTE**

Salvador
2026

DENIVALDO DA CONCEIÇÃO FERNANDES DE OLIVEIRA

**A ANÁLISE DA APLICAÇÃO DAS RECEITAS DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O
SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NO EFETIVO CUSTO DO SERVIÇO: UM
ESTUDO SOBRE A POSSIBILIDADE DE DESVIO DE DESTINAÇÃO DA
ARRECADAÇÃO E A LESÃO AO CONTRIBUINTE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao curso de Direito da Universidade Católica do
Salvador, como requisito parcial para a
obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Simões Xavier dos
Santos

Salvador
2026

A ANÁLISE DA APLICAÇÃO DAS RECEITAS DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NO EFETIVO CUSTO DO SERVIÇO: UM ESTUDO SOBRE A POSSIBILIDADE DE DESVIO DE DESTINAÇÃO DA ARRECADAÇÃO E A LESÃO AO CONTRIBUINTE

Denivaldo da Conceição Fernandes de Oliveira¹

Ricardo Simões Xavier dos Santos²

Resumo: O presente estudo analisa a aplicação das receitas da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) no Município de Salvador/BA, verificando se os valores arrecadados são efetivamente destinados ao custeio do serviço ou se há excedente arrecadatário incompatível com a finalidade constitucional da contribuição. A pesquisa examina a natureza jurídica da COSIP, a vinculação das receitas públicas e os impactos da Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A partir da análise dos demonstrativos financeiros entre 2021 e 2025, constatou-se a existência de superávits sistemáticos superiores a R\$ 319 milhões. O trabalho discute os reflexos jurídicos da tredestinação das receitas vinculadas frente aos princípios da referenciabilidade, proporcionalidade e justiça fiscal. Utilizou-se o método dedutivo, mediante revisão bibliográfica, análise legislativa e exame de dados financeiros oficiais. Conclui-se que a manutenção de excedentes permanentes pode comprometer a natureza jurídica da COSIP e ensejar o direito à repetição do indébito tributário.

Palavras-chave: COSIP; Iluminação Pública; Referenciabilidade Tributária; Tredestinação; Repetição do Indébito; Reforma Tributária.

1. INTRODUÇÃO

A tributação, no contexto do Estado Democrático de Direito, representa instrumento indispensável à concretização das finalidades públicas e à manutenção das atividades essenciais desempenhadas pelo Estado. Nesse cenário, os tributos deixam de possuir caráter meramente arrecadatário para assumirem função de financiamento de políticas públicas voltadas à promoção da segurança, infraestrutura urbana e efetivação dos direitos fundamentais. Dentre essas exações, destaca-se a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), prevista no art. 149-A da Constituição Federal, cuja finalidade específica consiste no financiamento da iluminação pública e, após a Emenda Constitucional nº 132/2023,

¹ Graduando em Direito pela Universidade Católica do Salvador (UCSAL). E-mail: denivaldo.oliveira@ucsal.edu.br.

² Doutor em Políticas Sociais e Cidadania pela Universidade Católica do Salvador – UCSal. E-mail: ricardo.santos@pro.ucsal.br

também no custeio de sistemas de monitoramento destinados à segurança e preservação dos logradouros públicos.

A iluminação pública constitui serviço essencial à coletividade, possuindo relevante impacto na mobilidade urbana, na segurança pública e na garantia da dignidade da pessoa humana. Em razão de sua natureza indivisível e prestada *uti universi*, o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento acerca da impossibilidade de sua remuneração mediante taxa, o que culminou na criação da COSIP pela Emenda Constitucional nº 39/2002. A partir de então, os municípios passaram a instituir contribuição específica para custear as despesas relacionadas ao serviço, desde que observada a vinculação entre a arrecadação e a finalidade constitucionalmente prevista.

Todavia, apesar da legitimidade constitucional da contribuição, surgem relevantes questionamentos acerca da efetiva aplicação dos recursos arrecadados pelos entes municipais. A possibilidade de arrecadação superior ao custo real do serviço prestado levanta debates jurídicos sobre eventual desnaturação da contribuição e violação aos princípios da referenciabilidade, proporcionalidade e vedação ao enriquecimento sem causa da Administração Pública. Nesse contexto, ganha relevância a discussão acerca da existência de superávits financeiros permanentes na arrecadação da COSIP e da eventual utilização desses valores para finalidades diversas daquelas que justificaram a criação do tributo.

Diante disso, o presente trabalho pretende analisar se as receitas da Contribuição Sobre o Serviço de Iluminação Pública são efetivamente aplicadas no custo do serviço prestado ou se geram um excedente de arrecadação, produzindo eventual direito do contribuinte à repetição do indébito tributário. O estudo será desenvolvido sob a ótica do Município de Salvador/Bahia, mediante análise da arrecadação da COSIP nos períodos de 2021 a 2025, das despesas efetivamente realizadas com iluminação pública e da compatibilidade entre os valores arrecadados e os custos do serviço custeado pelo tributo.

A relevância da pesquisa decorre da necessidade de controle jurídico e financeiro das receitas vinculadas, especialmente diante da ampliação das hipóteses de custeio promovidas pela Reforma Tributária. A manutenção de superávits sistemáticos pode comprometer a natureza jurídica da contribuição, convertendo-a, na prática, em instrumento arrecadatório desvinculado de sua finalidade constitucional. Assim, a investigação busca contribuir para o debate acerca dos limites

do poder de tributar, da proteção dos direitos fundamentais do contribuinte e da observância dos princípios constitucionais tributários aplicáveis às contribuições especiais.

Além disso, o estudo possui importância social e jurídica por discutir a transparência na gestão dos recursos públicos e a legitimidade da cobrança tributária em face da efetiva prestação do serviço. A análise da COSIP no Município de Salvador revela-se pertinente em razão dos elevados valores arrecadados nos últimos exercícios financeiros, bem como da existência de discussões doutrinárias e jurisprudenciais relacionadas à tredestinação de receitas vinculadas e ao eventual direito de restituição dos valores arrecadados em excesso.

Ademais, a pesquisa tem como objetivo analisar a aplicação das receitas da COSIP no município de Salvador frente ao custo efetivo do serviço, fundamentando a necessidade de reversão dos superávits financeiros (como o saldo de R\$ 319.585.747,66 milhões apurado no período de 2021 a 2025) em benefício direto do contribuinte, mediante a concessão de créditos ou deduções nas contribuições futuras, como medida imperativa para preservar a natureza vinculada do tributo e evitar a sua desnaturação em imposto camuflado.

Para alcançar tais desafios, no capítulo 2, o trabalho examinará a evolução histórica da iluminação pública no sistema tributário brasileiro, abordando a declaração de inconstitucionalidade da antiga Taxa de Iluminação Pública pelo Supremo Tribunal Federal e a posterior criação da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) pela Emenda Constitucional nº 39/2002. Também serão analisadas a natureza jurídica da COSIP enquanto contribuição especial de caráter *sui generis*, suas características constitucionais e as recentes alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que ampliaram a destinação da contribuição para abranger sistemas de monitoramento voltados à segurança e preservação dos logradouros públicos, bem como os reflexos dessas mudanças na legislação municipal de Salvador.

No capítulo 3, o estudo abordará a vinculação constitucional das receitas das contribuições especiais à finalidade que justificou sua instituição, analisando os conceitos de destinação específica, referenciabilidade tributária e tredestinação das receitas públicas. Serão examinadas as principais correntes doutrinárias e entendimentos jurisprudenciais acerca da obrigatoriedade de aplicação efetiva dos recursos arrecadados nas finalidades constitucionalmente previstas, bem como os

limites constitucionais da arrecadação vinculada e os impactos jurídicos decorrentes da arrecadação superior ao custo do serviço custeado pela contribuição.

No capítulo 4, será realizada a análise concreta da arrecadação e da aplicação dos recursos da COSIP no Município de Salvador/BA, mediante exame de dados financeiros oficiais, demonstrativos orçamentários, legislação municipal e despesas executadas pelo Fundo de Custeio da Iluminação Pública (FUNCIP). O capítulo buscará verificar a compatibilidade entre os valores arrecadados e os custos efetivos do serviço de iluminação pública e das atividades correlatas autorizadas pela Reforma Tributária, identificando a existência de superávits financeiros permanentes, bem como os possíveis reflexos jurídicos decorrentes da manutenção de excedentes arrecadatários incompatíveis com a finalidade constitucional da contribuição.

No capítulo 5, serão apresentadas as conclusões da pesquisa a partir da análise dos dados financeiros e dos fundamentos constitucionais aplicáveis à COSIP, buscando demonstrar se a arrecadação da contribuição no Município de Salvador respeita os princípios da proporcionalidade, da referenciabilidade e da vinculação tributária. Também será discutida a possibilidade de caracterização da tredestinação das receitas vinculadas em razão da manutenção de superávits financeiros permanentes, bem como os eventuais efeitos jurídicos decorrentes desse cenário, especialmente no que se refere ao direito do contribuinte à repetição do indébito tributário e à necessidade de maior transparência e controle na gestão dos recursos públicos vinculados.

Para a elaboração da presente pesquisa, utilizou-se o método dedutivo, partindo-se da análise dos princípios constitucionais tributários e da teoria das contribuições especiais para a verificação concreta da aplicação da COSIP no Município de Salvador/Bahia. A pesquisa possui natureza qualitativa e exploratória, desenvolvida mediante revisão bibliográfica de obras doutrinárias especializadas em Direito Tributário e Direito Financeiro, análise da legislação constitucional e infraconstitucional pertinente, exame de jurisprudência dos tribunais superiores e coleta de dados em fontes secundárias, incluindo demonstrativos financeiros, relatórios fiscais e documentos administrativos relacionados à arrecadação e aplicação das receitas da contribuição.

2. A CONTRIBUIÇÃO SOBRE O SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

Este capítulo dedica-se a descrever a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), abordando sua natureza jurídica, hipótese de incidência e o percurso histórico que fundamentou sua criação e recente expansão normativa.

2.1. HISTÓRICO E CONTEXTO JURÍDICO: DA INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA À CRIAÇÃO DA COSIP

A origem da COSIP está intrinsecamente ligada à impossibilidade jurídica de se utilizar taxas para o financiamento da iluminação pública. Conforme explica a doutrina, o serviço de iluminação é considerado *uti universi*, ou seja, prestado à coletividade sem beneficiários identificáveis, o que impede o uso de taxas devido à ausência de divisibilidade e especificidade. Sobre esse impasse, Ricardo Alexandre (2016, p. 115) afirma que:

É entendimento pacífico e sumulado do STF que o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa (Enunciado da Súmula Vinculante 41). A fundamentação para o posicionamento é que o serviço, sendo de caráter geral (*uti universi*) ... não atende aos requisitos de especificidade e divisibilidade.

A criação da contribuição foi, portanto, uma estratégia legislativa para viabilizar a arrecadação municipal. Como destaca Marcus Abraham (2018, p 531), a Emenda Constitucional nº 39/2002 instituiu a COSIP especificamente para “substituir a taxa de iluminação pública reputada inconstitucional pelo STF”. Ricardo Alexandre (2016, p 115) complementa que a medida foi uma “notória manobra levada a cabo pelo legislador constituinte derivado”, visando “driblar o entendimento” da Corte Suprema.

2.2. NATUREZA JURÍDICA E FATO GERADOR

A natureza jurídica da COSIP é alvo de debate, sendo classificada pelo Supremo Tribunal Federal (Tema nº 44) como uma espécie tributária peculiar. Segundo as fontes: “Tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, já

que não exige contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte". (BRASIL, STF, RE 573.675, 2009)

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 57) reforça que o constituinte derivado, ao introduzir o art. 149-A, "ampliou o rol de competências tributárias, criando nova modalidade de contribuição". Sob a ótica do Direito Financeiro, Paulo Caliendo (2019, p. 157) situa a COSIP entre os tributos "contraprestacionais ou bilaterais", que diferem dos impostos por serem "vinculados a uma atuação estatal específica".

Quanto ao aspecto subjetivo no município de Salvador, o Decreto nº 39.755/2025, fundamentado na Lei nº 9.823/2024, define o sujeito passivo de forma clara: "É contribuinte da COSIP a pessoa física, jurídica ou a entidade sem personalidade jurídica... que possua ligação regular e privada ao sistema de fornecimento de energia elétrica, residencial ou não residencial, beneficiária, direta ou indiretamente do serviço de iluminação pública".

2.3. EVOLUÇÃO RECENTE: A REFUNDAÇÃO PELA REFORMA TRIBUTÁRIA E O MONITORAMENTO

A alteração mais significativa no regime da COSIP ocorreu com a Reforma Tributária (EC 132/2023), que expandiu a finalidade da exação para além da simples iluminação. O novo texto constitucional autoriza os municípios a instituírem a contribuição para: "...o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos".

Esta mudança é descrita como uma verdadeira "refundação" do tributo. A análise publicada no JOTA (2023) aponta que a nova redação permite o financiamento de "todo o sistema" de monitoramento, o que "certamente gerará contencioso, tanto judicial quanto no âmbito do controle de contas".

Em Salvador, essa evolução foi consolidada pelo **Decreto nº 39.755/2025**, que incluiu explicitamente no rol de despesas custeadas pela COSIP o "custeio, a expansão e a melhoria de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos". Como observa a doutrina, essa nova destinação aditiva acarreta, inevitavelmente, o "aumento das despesas referenciais que devem calibrar a cobrança", exigindo maior rigor na análise de eventuais superávits frente ao custo efetivo do sistema expandido.

3 A VINCULAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES À DESPESA QUE FUNDAMENTOU A CRIAÇÃO

Diferente dos impostos, que são regidos pelo princípio da não-vinculação (Art. 167, IV, CF), as contribuições especiais possuem uma estrutura jurídica onde a finalidade é o elemento nuclear de sua existência. Enquanto o imposto é um tributo de arrecadação não vinculada destinado a financiar despesas gerais, as contribuições são tributos funcionalizados, legitimando-se justamente em razão da finalidade que visam atender e à qual são destinados.

Sobre a gênese e a natureza dessas exações no sistema brasileiro, José Marcos Domingues leciona que "No Brasil, as contribuições nasceram umbilicalmente ligadas à finalidade que lhes davam causa." (DOMINGUES, 2008, p. 303).

Essa ligação "umbilical" implica que a legitimidade da cobrança não se exaure na simples ocorrência de um fato gerador, mas exige que a arrecadação seja revertida para o escopo que justificou sua instituição. Ricardo Lodi Ribeiro reforça essa perspectiva ao afirmar que "As contribuições surgem no ordenamento brasileiro e ganham importância peculiar e são exações em que a finalidade da arrecadação é essencial à sua existência, sendo mesmo sua razão de ser." (RIBEIRO, 2010, p. 113).

A doutrina moderna identifica que o constituinte de 1988 deu uma relevância tributária inédita à destinação legal do produto da arrecadação, tornando-a um critério classificatório essencial para as contribuições. Diferente dos tributos "causalistas", as contribuições são validadas pela técnica finalística, na qual a lei deve prever não apenas o fato gerador, mas o destino dos recursos para que a competência tributária seja validamente exercida.

Nesse contexto, surge o conceito de referenciabilidade, que é o liame jurídico que liga a receita a uma despesa ou ação estatal específica. Para a validade da exação, é imprescindível o controle desse destino, conforme aponta Fabiana Del Padre Tomé, "É imprescindível, portanto, o controle do destino do produto da arrecadação de contribuições, tanto no que diz respeito à destinação legal como à [efetiva aplicação], já que se trata de requisitos para a constitucionalidade da exação." (TOMÉ, 2013, p. 14).

A doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado avança ao identificar que as contribuições possuem duas normas relacionadas de forma

indissociável: a regra-matriz do tributo e a regra-matriz de destinação. Segundo os autores "A inexistência de possibilidade de controle da destinação efetiva (...) desqualifica a necessidade da destinação legal e compromete a própria existência das chamadas contribuições." (SANTI; CANADO, 2008, p. 625).

A consequência jurídica para o desvio dessa finalidade — fenômeno conhecido como tredestinação — é a queda da competência tributária para exigir o valor do contribuinte. Se a "causa" (o gasto vinculado) deixa de existir ou o recurso é desviado para o caixa geral do Município, a cobrança perde seu fundamento constitucional. Misabel Derzi é incisiva ao descrever esse impacto: "Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar." (DERZI, 2008, p. 631).

Roque Antônio Carrazza corrobora este entendimento, destacando que a destinação é fundante da norma de competência e que o contribuinte possui o direito subjetivo de se opor à cobrança caso o desvio seja comprovado. Nas palavras do autor "A vinculação do produto da arrecadação torna inconstitucional a norma jurídica que institui impostos em geral, mas é essencial, em tais contribuições (...) A destinação é fundante da norma de competência." (CARRAZZA, 2012, p. 659).

Por fim, Sacha Calmon Navarro Coelho adverte que nem o Poder Legislativo nem o Executivo possuem discricionariedade para alterar o destino dessas receitas vinculadas sem ferir a Carta Magna, "Os fins constitucionalmente predeterminados revelam uma diretriz constitucional. Nem o legislador, nem o administrador podem adestinar ou tredestinar o produto da arrecadação das contribuições (...) No caso do Legislativo, a lei será considerada inconstitucional, por ser contrária à Constituição." (COELHO, 2006, p. 451).

Portanto, a referenciabilidade entre a arrecadação da COSIP e o custo efetivo do serviço de iluminação pública não é apenas um preceito de direito financeiro, mas um requisito de validade tributária que, se descumprido por meio de excedentes sistemáticos ou desvios de verba, retira o fundamento constitucional da cobrança e gera o dever de restituição.

4 A EFETIVA APLICAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS NO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

A análise da efetiva aplicação dos recursos arrecadados pela Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) no Município de Salvador, enaltece a discussão acerca da inconstitucionalidade do desvio de destinação das contribuições especial ganha especial relevância diante da obrigatoriedade constitucional de vinculação entre a arrecadação e a finalidade que legitimou a instituição da exação. Isso porque a COSIP, prevista no art. 149-A da CF/1988, possui natureza tributária vinculada, de modo que os recursos arrecadados devem ser aplicados exclusivamente no custeio, expansão, manutenção e modernização dos serviços de iluminação pública, e após a Emenda Constitucional nº 132/2023, também em sistemas de monitoramento voltados a segurança e preservação dos logradouros públicos.

Nesse contexto, Ricardo Simões Xavier dos Santos afirma que “as contribuições sociais são tributos cuja arrecadação se encontra vinculada ao financiamento das políticas sociais constitucionalmente previstas” (Santos, 2015, p. 64). Embora o autor trate especificamente das contribuições sociais, sua construção doutrinária aplica-se às contribuições especiais em geral, especialmente à COSIP, cuja validade constitucional também decorre da destinação específica do produto arrecadado.

Nesse sentido, Fabiana Del Padre Tomé sustenta que a destinação efetiva do produto arrecadado constitui requisito indispensável à constitucionalidade das contribuições especiais, afirmando que:

O constituinte utilizou como critério classificatório das contribuições a sua finalidade, a qual deve ser implementada por meio da destinação do produto arrecadado, devendo esta ser rigorosamente observada pelo legislador infraconstitucional no momento da instituição das indigitadas contribuições e, também, pela Administração Pública, quando da sua efetiva aplicação” (TOMÉ, 2013, p. 10).

A autora ainda destaca que a atividade financeira estatal possui natureza instrumental, uma vez que a arrecadação tributária somente se legitima quando destinada à concretização das finalidades públicas constitucionalmente estabelecidas. Segundo a autora “O caráter instrumental da atividade financeira dá-se porque é por intermédio dela que o Estado pode custear suas metas” (TOMÉ, 2013, p. 3). Dessa forma, a COSIP somente preserva sua validade constitucional enquanto

os recursos arrecadados forem efetivamente aplicados nas despesas vinculadas à iluminação pública e às demais atividades constitucionalmente autorizadas.

Conforme destaca Santos (2015, p. 7) “a receita já se encontra destinada, desde o seu nascimento, ao financiamento” da finalidade constitucional que justificou a criação da contribuição. Assim, quando os recursos arrecadados em patamar superior à necessidade financeira do serviço, ocorre possível desvio de finalidade tributária, tornando questionável a legitimidade constitucional da cobrança.

No âmbito do Município de Salvador, o Decreto Municipal nº 39.755/2025 promoveu significativa ampliação das despesas passíveis de custeio pela COSIP. O art. 2º, §1º, do referido diploma estabelece que a contribuição poderá custear:

o consumo de energia para iluminação de vias, logradouros e demais bens públicos; a instalação, manutenção, modernização e expansão da rede de iluminação pública; a administração do serviço de iluminação pública; o custeio, expansão e melhoria de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos; e outras atividades correlatas”.

Além disso, o decreto ampliou substancialmente o conceito de despesas correlatas, incluindo aquisição de tecnologias, sistemas de monitoramento, infraestrutura de transmissão de dados, centros integrados de operação e controle, bem como serviços de poda de árvores e manutenção de vegetação urbana.

Com base nas despesas correntes e de capital demonstradas na Tabela 1 abaixo, verifica-se a existência de diversas despesas que apresentam não possuir vinculação direta com os serviços relacionados ao Fundo de Custeio da Iluminação Pública. Em consulta ao Portal da transparência da Prefeitura Municipal de Salvador (<https://transparencia.salvador.ba.gov.br>), foram identificadas algumas despesas correntes atípicas, tais como apoio temporário para festas populares, serviços de motoboy e motorista, serviços de recepção e telefonista, segurança e vigilância ostensiva, locação de espaço e equipamentos para eventos, os quais somam, em média, uma despesa anual de R\$ 1.861.452,93 (um milhão, oitocentos e sessenta e um mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e noventa e três centavos).

No que se refere as despesas de capital destinadas a investimentos em obras e instalações, constatou-se que, além das despesas relacionadas diretamente à iluminação pública, encontram-se incluídas obras em ruas e vias de acesso, que atingem o montante aproximado anual de R\$ 40.696.251,43 (quarenta milhões, seiscentos e noventa e seis mil, duzentos e cinquenta e um reais e quarenta e três

centavos). Ademais, despesas classificadas como referência a exercícios anteriores de obras em ruas e vias de acesso alcançam o valor médio de R\$ 3.177.032,72 (três milhões, cento e setenta e sete mil, trinta e dois reais e setenta e dois centavos) por ano. Considerando o total dessas despesas atípicas, verifica-se um montante aproximado de R\$ 45.734.737,08 (quarenta e cinco milhões, setecentos e trinta e quatro mil, setecentos e trinta e sete reais e oito centavos) anuais, o que corresponde, em média, a 24,07% do total das despesas corrente e de capital do Fundo de Custeio da Iluminação Pública.

A análise das despesas executadas pelo Fundo de Custeio da Iluminação Pública (FUNCIP) do Município de Salvador demonstra que os recursos arrecadados pela COSIP vêm sendo aplicados tanto em despesas correntes quanto em despesas de capital, como já vimos, abrangendo rubricas relacionadas à manutenção administrativa, operação do sistema de iluminação pública e investimentos em infraestrutura urbana. A Tabela 1 abaixo apresenta um resumo dessas rubricas, vejamos:

Tabela 1 – Detalhamento das principais despesas correntes e de capital do Fundo de Custeio da Iluminação Pública de Salvador, classificadas como despesas com urbanismo, conforme portal da transparência no período de 2021 a 2025.

451010 - UG FUNCIP - Fundo de Custeio da Iluminação Pública	
15 - Urbanismo	
3 - Despesas Correntes	4 - Despesas de Capital
Pessoal, e encargos sociais	Investimentos
Vencimentos e vantagens fixas	Obras e Instalações
Obrigações patronais	Equipamentos e material permanente
Outras despesas RGPS	
Transferência a Estados e ao DF	
Material de consumo	
Serviços de Consultoria	
Locação de Mão de Obra (apoio em festas, serviço de motoboy, serviço de recepção e telefonista, segurança e vigilância ostensiva...)	
Serviços de terceiros PJ (energia elétrica e iluminação em logradouros públicos)	
Serviços de tecnologia da infor. e comunicação	
Auxílio alimentação	
Auxílio transporte	

Indenizações e restituições

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), com base em dados do Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Salvador (2026)

Entre as despesas correntes identificadas na Tabela 1, destacam-se gastos com pessoal e encargos sociais, vencimentos e vantagens fixas, obrigações patronais, material de consumo, serviços de consultoria, locação de mão de obra, serviços de terceiros pessoa jurídica, serviços de tecnologia da informação e comunicação, além de auxílios e indenizações. Já no âmbito das despesas de capital, observam-se investimentos em obras, instalações, equipamentos e material permanente destinados à expansão e modernização do sistema.

Tais informações revelam que a COSIP passou a financiar não apenas o consumo de energia elétrica e a manutenção da rede de iluminação pública, mas também estruturas administrativas e tecnológicas mais amplas.

Nessa hipótese, abre-se espaço para a aplicação do instituto da repetição do indébito tributário, previsto no art. 165 do CTN, permitindo ao contribuinte pleitear judicialmente a restituição dos valores arrecadados indevidamente. Isso porque a arrecadação desvinculada da finalidade constitucional descaracteriza o fundamento jurídico da contribuição, transformando a COSIP em mecanismo arrecadatório genérico incompatível com a lógica constitucional das contribuições especiais.

Sob a ótica da Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e do Decreto Municipal nº 39.755/2025, parte dessas despesas aparenta possuir compatibilidade formal com a ampliação constitucional do conceito de iluminação pública, especialmente no tocante ao custeio de sistemas de monitoramento, tecnologias de informação, infraestrutura operacional e centros integrados de controle. Contudo, determinadas despesas administrativas genéricas, sobretudo aquelas relacionadas a pessoal permanente, auxílios funcionais e serviços indiretos desvinculados da atividade-fim da iluminação e monitoramento urbano, podem suscitar questionamentos quanto à observância do princípio da diferenciabilidade tributária. Isso porque, embora a Reforma Tributária tenha ampliado as hipóteses de aplicação da COSIP, a contribuição continua submetida à exigência constitucional de vinculação específica entre arrecadação e finalidade pública, não podendo servir como mecanismo de custeio genérico da máquina administrativa municipal.

Apesar da ampliação normativa das hipóteses de custeio, a análise dos dados financeiro da COSIP no município de Salvador demonstra a existência de superávits sistemáticos e permanentes na gestão dos recursos da contribuição em Salvador, tal cenário pode caracterizar hipóteses de tredestinação da receita vinculada, comprometendo a natureza jurídica da COSIP e violação dos princípios.

Conforme os demonstrativos de receitas e despesas do FUNCIP - Fundo de Custeio da Iluminação Pública - o Município arrecadou, entre os anos de 2021 e 2025, o montante total de R\$ 1.223.075.733,77 (um bilhão, duzentos e vinte e três milhões, setenta e cinco mil, setecentos e trinta e três reais e setenta e sete centavos), enquanto as despesas efetivamente pagas corresponderam a R\$ 903.489.986,11 (novecentos e três milhões, quatrocentos e oitenta e nove mil, novecentos e oitenta e seis reais e onze centavos), gerando um excedente acumulado de R\$ 319.585.747,66 (trezentos e dezenove milhões, quinhentos e oitenta e cinco mil, setecentos e quarenta e sete reais e sessenta e seis centavos), conforme Tabela 2, abaixo:

Tabela 2- Demonstrativo da situação financeira total anual da Contribuição do Serviço de Iluminação Pública – COSIP, com indicação da previsão da arrecadação por ano, arrecadação por ano, despesas por ano e diferença por ano [valor arrecadado no ano (A) – despesa no ano (B)], no Município de Salvador-BA de 2021 a 2025.

Ano	Previsão de arrecadação no ano (R\$)	Arrecadado no ano (R\$) (A)	Despesa no ano/Pago (R\$) (B)	Diferença (R\$) (A - B)
Total	1.308.971.176,00	1.223.075.733,77	903.489.986,11	319.585.747,66
2021	192.620.000,00	182.997.084,82	137.680.311,57	45.316.773,25
2022	201.892.000,00	217.998.064,43	176.233.283,66	41.764.780,77
2023	257.679.000,00	249.351.362,06	168.128.895,29	81.222.466,77
2024	345.719.176,00	268.883.655,14	207.424.885,78	61.458.769,36
2025	311.061.000,00	303.845.567,32	214.022.609,81	89.822.957,51

Fonte: Fonte: Elaborado pelo autor (2026), com base em dados do Portal da Transparência da Prefeitura municipal de Salvador (2026)

Os dados apresentados na Tabela 2 demonstram a evolução do excedente arrecadatório da COSIP ao longo dos exercícios financeiros analisados. Em 2021, a diferença entre a arrecadação e as despesas foi de R\$ 45.316.773,25 (quarenta e cinco milhões, trezentos e dezesseis mil, setecentos e setenta e três reais e vinte e cinco centavos). Em 2022, o superávit alcançou R\$ 41.764.780,77 (quarenta e um

milhões, setecentos e sessenta e quatro mil, setecentos e oitenta reais e setenta e sete centavos). Já em 2023, a diferença positiva foi de R\$ 81.222.466,77 (oitenta e um milhões, duzentos e vinte e dois mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e setenta e sete centavos). Em 2024, o excedente correspondeu a R\$ 61.458.769,36 (sessenta e um milhões, quatrocentos e cinquenta e oito mil, setecentos e sessenta e nove reais e trinta e seis centavos), atingindo, em 2025, o montante de R\$ 89.822.957,51 (oitenta e nove milhões, oitocentos e vinte e dois mil, novecentos e cinquenta e sete reais e cinquenta e um centavos).

No período analisado, a arrecadação totalizou R\$ 1.223.075.733,77 (um bilhão, duzentos e vinte e três milhões, setenta e cinco mil, setecentos e trinta e três reais e setenta e sete centavos), enquanto as despesas somaram R\$ 903.489.986,11 (novecentos e três milhões, quatrocentos e oitenta e nove mil, novecentos e oitenta e seis reais e onze centavos), resultando em um saldo acumulado de R\$ 319.585.747,66 (trezentos e dezenove milhões, quinhentos e oitenta e cinco mil, setecentos e quarenta e sete reais e sessenta e seis centavos).

Paralelamente, as despesas custeadas pelo FUNCIP evidenciam significativo crescimento dos investimentos realizados pelo Município. Os gastos anuais passaram de R\$ 137.680.311,57 (cento e trinta e sete milhões, seiscentos e oitenta mil, trezentos e onze reais e cinquenta e sete centavos), em 2021, para R\$ 214.022.609,81 (duzentos e quatorze milhões, vinte e dois mil, seiscentos e nove reais e oitenta e um centavos), em 2025. Ainda assim, mesmo diante da ampliação das despesas correntes e de capital, a arrecadação manteve-se substancialmente superior ao custo efetivo do serviço de iluminação pública.

Esse cenário evidencia possível ruptura do princípio da referibilidade tributária. A contribuição, cuja arrecadação possui destinação vinculada ao custeio do serviço de iluminação pública, deixa de apresentar caráter estritamente instrumental e passa a desempenhar relevante função arrecadatória, aproximando-se da lógica dos impostos, cuja receita não está vinculada a uma finalidade específica. Tal constatação reforça o debate acerca dos limites constitucionais da COSIP e da necessidade de observância da proporcionalidade entre a arrecadação e os custos efetivamente suportados pelo ente público na prestação do serviço.

Nesse contexto, a doutrina tributária identifica o fenômeno da tredestinação das receitas públicas. Segundo Iracema Vieira, Lise Tupiassu e Bruno Vieira: “Quanto às contribuições, se for dado fim diverso ao que foi legalmente instituída tem-se um

tributo sem fundamentação constitucional, já que não existe a ‘causa’ da sua instituição e arrecadação” (VIEIRA; TUPIASSU; VIEIRA, 2023, p. 191).

Os autores ressaltam que as contribuições possuem vinculação finalística obrigatória e que a arrecadação desvinculada da finalidade constitucional compromete a própria natureza jurídica da exação. Conforme afirmam: “As contribuições nasceram umbilicalmente ligadas à finalidade que lhes davam causa” (DOMINGUES apud VIEIRA; TUPIASSU; VIEIRA, 2023, p. 195).

Desse modo, a manutenção de saldos superavitários permanentes pode caracterizar hipótese de arrecadação excessiva incompatível com a finalidade constitucional da contribuição. A COSIP não pode funcionar como instrumento de reforço ao caixa geral da Administração Pública, tampouco servir como mecanismo indireto de financiamento de despesas genéricas desvinculadas da iluminação pública ou da segurança de logradouros.

A ampliação promovida pelo Decreto nº 39.755/2025, embora formalmente autorizada pela EC nº 132/2023, não afasta a necessidade de demonstração concreta da efetiva aplicação dos recursos arrecadados. A simples previsão normativa de novas despesas não legitima, por si só, a manutenção de arrecadação significativamente superior ao custo operacional do sistema.

Nesse ponto, ganha relevância a distinção entre vinculação jurídica e efetiva aplicação financeira da receita pública. Fabiana Del Padre Tomé afirma que: “É imprescindível o controle do destino do produto da arrecadação de contribuições, tanto no que diz respeito à destinação legal como à efetiva aplicação” (TOMÉ, 2013, p. 14).

Assim, não basta que a lei municipal preveja determinada destinação abstrata para os recursos arrecadados. É indispensável que exista compatibilidade material entre a arrecadação e os custos efetivamente suportados pela Administração Pública na execução das atividades vinculadas.

No caso de Salvador, os dados financeiros revelam crescimento contínuo da arrecadação em proporção superior à expansão das despesas efetivamente pagas. Ainda que o Município tenha ampliado o rol de investimentos em monitoramento urbano, centros de operação e infraestrutura tecnológica, permanece a existência de excedentes financeiros milionários acumulados no FUNCIP.

Sob a ótica constitucional, tal situação pode representar violação aos princípios da proporcionalidade tributária, da vedação ao enriquecimento sem causa

e da justiça fiscal. Isso porque a contribuição vinculada não possui finalidade arrecadatória ampla, mas sim caráter instrumental e referencial.

A doutrina contemporânea reconhece que a legitimidade das contribuições especiais depende da permanência da “causa constitucional” que justificou sua criação. Quando ocorre excesso sistemático de arrecadação, dissociado da necessidade financeira do serviço público custeado, surge risco de desnaturação da exação.

Nesse sentido, o trabalho desenvolvido por Vieira, Tupiassu e Vieira destaca que: “Se a contribuição sofre desvinculação da receita ou desvio de finalidade, perde-se o fundamento constitucional da sua arrecadação” (VIEIRA; TUPIASSU; VIEIRA, 2023, p. 192).

Portanto, a análise da execução financeira da COSIP em Salvador demonstra a existência de relevantes indícios de descompasso entre arrecadação e despesa pública vinculada. A permanência de excedentes milionários, ainda que parcialmente justificados pela ampliação das hipóteses legais de custeio, compromete a natureza jurídica da contribuição e fragiliza sua legitimidade constitucional.

Além disso, a existência de arrecadação sistematicamente superior às despesas efetivamente executadas pode gerar ao contribuinte o direito subjetivo à repetição do indébito tributário, como já analisado. Isso porque a cobrança deixa de possuir correspondência material com a finalidade que justificou sua criação, convertendo-se em instrumento de arrecadação desvinculada.

Em consequência, conclui-se que a efetiva aplicação dos recursos arrecadados pela COSIP constitui requisito essencial de validade constitucional da exação. A ausência de proporcionalidade entre arrecadação e despesa pública vinculada, somada à manutenção de superávits financeiros permanentes, evidencia possível desvirtuamento da contribuição, tornando necessária maior transparência administrativa, controle financeiro rigoroso e revisão periódica da compatibilidade entre a arrecadação e o custo efetivo do serviço prestado.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa permitiu concluir que a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), prevista no art. 149-A da Constituição Federal, possui natureza tributária vinculada, razão pela qual sua validade

constitucional depende da efetiva aplicação dos recursos arrecadados nas finalidades que justificaram sua instituição. Diferentemente dos impostos, cuja arrecadação possui destinação genérica, as contribuições especiais exigem correspondência material entre arrecadação e despesa pública vinculada, sob pena de desnaturação da exação e violação aos princípios constitucionais da referenciabilidade, proporcionalidade e justiça fiscal.

Ao longo do estudo, verificou-se que a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 ampliou significativamente o campo de atuação da COSIP, permitindo que os Municípios passassem a custear não apenas os serviços de iluminação pública, mas também sistemas de monitoramento voltados à segurança e preservação dos logradouros públicos. No Município de Salvador, tal ampliação foi regulamentada pelo Decreto Municipal nº 39.755/2025, que passou a admitir o financiamento de estruturas administrativas, tecnológicas e operacionais relacionadas ao sistema urbano de monitoramento e iluminação pública.

Contudo, a análise concreta das despesas executadas pelo Fundo de Custeio da Iluminação Pública (FUNCIP) revelou a existência de gastos que aparentam extrapolar os limites constitucionais da contribuição, incluindo despesas administrativas genéricas, apoio operacional para eventos, serviços indiretos e obras sem vinculação direta com a atividade-fim da COSIP. Além disso, identificou-se a manutenção de superávits financeiros permanentes entre os exercícios de 2021 e 2025, totalizando o montante acumulado de R\$ 319.585.747,66 (trezentos e dezenove milhões, quinhentos e oitenta e cinco mil, setecentos e quarenta e sete reais e sessenta e seis centavos), circunstância que evidencia arrecadação substancialmente superior ao custo efetivo do serviço prestado.

Os dados financeiros analisados demonstram que, mesmo diante da ampliação das hipóteses legais de custeio promovidas pela Reforma Tributária, a arrecadação da COSIP no Município de Salvador permaneceu em patamar significativamente superior às despesas efetivamente executadas. Tal cenário revela possível ruptura do princípio da referenciabilidade tributária, na medida em que a contribuição deixa de desempenhar função meramente instrumental para assumir caráter arrecadatório autônomo, aproximando-se da lógica dos impostos gerais.

A pesquisa também demonstrou que a simples previsão normativa de novas hipóteses de custeio não é suficiente para legitimar arrecadação excessiva ou manutenção de superávits permanentes. A constitucionalidade das contribuições

especiais exige não apenas destinação legal abstrata, mas efetiva aplicação financeira dos recursos arrecadados nas finalidades constitucionalmente autorizadas. Assim, a permanência de excedentes milionários, somada à existência de despesas atípicas desvinculadas da iluminação pública e do monitoramento urbano, pode caracterizar hipótese de tredestinação das receitas vinculadas.

Nesse contexto, conclui-se que o desvio de finalidade tributária ou a arrecadação sistematicamente superior ao custo efetivo do serviço compromete o fundamento constitucional da COSIP, convertendo a contribuição em mecanismo arrecadatório incompatível com a lógica das contribuições especiais previstas no sistema tributário nacional. Em consequência, surge ao contribuinte o direito subjetivo à repetição do indébito tributário, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, permitindo a restituição ou compensação dos valores arrecadados indevidamente em razão da ausência de correspondência material entre arrecadação e finalidade constitucional da exação.

Por fim, conclui-se que a preservação da constitucionalidade da COSIP exige maior transparência na gestão dos recursos públicos vinculados, controle rigoroso da proporcionalidade entre arrecadação e despesa e revisão periódica da compatibilidade financeira da contribuição frente ao custo efetivo do serviço prestado. Somente mediante a observância estrita da vinculação constitucional da receita será possível impedir a desnaturação da COSIP e garantir que o poder de tributar não se transforme em instrumento de arrecadação excessiva em prejuízo do contribuinte.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 maio 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 44**. Recurso Extraordinário nº 573.675. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 25 mar. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 19 maio 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 41**. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Brasília, DF: STF, 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 19 maio 2026.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A causa final e a regra-matriz das contribuições. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DOMINGUES, José Marcos. O desvio de finalidade das contribuições e o seu controle tributário e orçamentário no Direito brasileiro. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008.

FONSECA, Pedro Henrique Esteves. **A reforma tributária e a 'nova' contribuição de iluminação pública e monitoramento**. JOTA, 9 nov. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-reforma-tributaria-e-a-nova-contribuicao-de-iluminacao-publica-e-monitoramento-09112023>. Acesso em: 19 maio 2026.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e validação constitucional das espécies tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 174, p. 110-129, 2010.

SALVADOR (Município). **Decreto nº 39.755, de 24 de janeiro de 2025**. Altera o Decreto nº 32.120, de 31 de janeiro de 2020, que regulamenta a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP e o Decreto nº 14.271, de 22 de maio de 2003. Salvador: Diário Oficial do Município, 24 jan. 2025.

SALVADOR (Município). **Lei nº 9.823, de 31 de outubro de 2024**. Dispõe sobre a atualização dos limites do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)... e dá outras providências. Salvador: Diário Oficial do Município, 31 out. 2024.

SALVADOR (Município). **Portal da Transparência. Salvador, 2026**. Disponível em: <https://transparencia.salvador.ba.gov.br/>. Acesso em: 05 jun. 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET, 2013.

VIEIRA, Ione Maria Domingues de Castro; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa; VIEIRA, José Roberto. **A tredestinação das receitas fiscais**. In: XXVII Congresso Nacional do CONPEDI. Porto Alegre: CONPEDI, 2023. Disponível em: <https://www.conpedi.org.br>. Acesso em: 19 maio 2026.

XAVIER, Ricardo. **Direito tributário**. A análise constitucional da Desvinculação de Receitas da União (DRU) face aos direitos fundamentais sociais. 2015. 140 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania) – Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2015.

XAVIER, Ricardo. **Direito tributário**. Belo Horizonte: Ed. Letramento, 2023.