Revista Multidisciplinar do Nordeste Mineiro, v.13, 2023

ISSN 2178-6925

A CONSTITUCIONALIDADE DA COSIP: ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

THE CONSTITUTIONALITY OF COSIP: DOCTRINAL AND JURISPRUDENTIAL ANALYSIS

Marcella Barcelos Zocatelli

Graduanda em Direito, Faculdade de Ensino Superior de Linhares – Faceli, de Linhares/ES, Brasil,

E-mail: marcellabz06@gmail.com

Caroline Possato Rocha

Graduada em Direito pela Faculdade de Ensino Superior de Linhares – Faceli, de Linhares/ES, Brasil; Especialista em Direito Público e Direito Tributário; Professora De Direito Público na Faculdade de Ensino Superior de Linhares/ES,

E-mail: carolinepossatorocha@gmail.com

Resumo

Partindo de uma análise sistemática e bibliográfica do ordenamento jurídico, utilizando como base tanto a realidade fática, quanto a doutrinária, o objetivo geral proposto na pesquisa é analisar a constitucionalidade ou não da Contribuição de Iluminação Pública (COSIP ou CIP), mediante a comparação com as demais espécies tributárias. A partir da Emenda Constitucional n. 39/2002 o legislador determinou surgimento de espécie tributária nova e *sui generis* para que atingisse o princípio constitucional da legalidade para o custeio da iluminação pública, surgindo assim a COSIP/CIP. O debate sobre o tema torna-se necessário, devido à possibilidade de o legislador criar novas espécies tributárias em desrespeito aos princípios e diretrizes constitucionais vinculantes. A metodologia de estudo utilizada trata-se de uma revisão bibliográfica de literatura sobre o tema proposto, além de coleta de documentos, como leis, doutrinas e jurisprudências, com posterior análise destes. Assim, o objeto de estudo é a Contribuição para custeio da iluminação pública, em seus aspectos de existência, classificação e demais normativas que a circundam, a fim de compreender a adequabilidade da modalidade tributária criada.

Palavras-chave: Contribuição De Iluminação Pública; Constitucionalidade; Espécies Tributárias.

Abstract

Starting from a systematic and bibliographical analysis of the legal system related to the topic and both the factual and doctrinal reality, the general objective proposed in the article is to analyze the Public Lighting Contribution (COSIP or CIP), through comparison with other tax species. From Constitutional Amendment No. 39/2002, the legislator determined the emergence of a new and sui generis tax type so that COSIP/CIP would reach the constitutional principle of legality. The debate on

this topic has become extremely necessary, due to the possibility of the legislator creating new tax types in disregard of binding constitutional principles and guidelines. The study methodology used is a literature review on the proposed topic, in addition to collecting documents, such as laws, doctrines and jurisprudence, with subsequent analysis. The general objective of this study is based on the systematic analysis of the doctrine and jurisprudence that surround the topic of the constitutionality of COSIP, in an in-depth study of the norms that surround it, in order to understand the suitability of the tax modality created.

Keywords: Contribution to Public Lighting; Constitutionality; Tax Species.

1. Introdução

Há no ordenamento jurídico brasileiro cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, cada qual com seu próprio tratamento definido pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), sendo que suas regras não podem ser ignoradas. Afinal, o Poder Constituinte determinou a regra matriz vinculante a cada legislador posterior.

Dentre essas espécies, foi implementada, então, a taxa para o custeio da iluminação pública (TIP) que perdurou nesta modalidade até sua declaração de inconstitucionalidade pelo STF. Isso porque a espécie tributária "taxa", prevista no art. 145, II, da CF/88, tem seu fato gerador o Serviço Público específico e divisível, *uti singuli*, impossível então de ser a iluminação pública enquadrada em tal espécie de tributo, conforme também preceitua a Súmula n. 670 do STF, cujo enunciado diz: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa" (Brasil, 2003).

Assim, a TIP (taxa de iluminação pública) foi declarada inconstitucional pelo STF, sob o entendimento de que o serviço a ser custeado não possuía em seu fato gerador a característica da "divisibilidade", situação definida em lei como necessária para a ocorrência da obrigação tributária referente às taxas. Se tratando, portanto, de tributo, indivisível e insuscetível a vinculação a determinado contribuinte, não poderia ser custeado por meio de taxa, culminando na sua retirada de todas as legislações dos entes federativos que a tinham instituído.

Dessa forma, tendo em vista a extinção desse tributo em razão de sua declarada inconstitucionalidade, foi criada pela Emenda Constitucional n. 39/2002, por meio da inserção do art. 149-A na Constituição Federal, um novo tributo em substituição à TIP: a Contribuição de Iluminação Pública (COSIP ou CIP), cuja competência de instituição foi concedida aos municípios.

ISSN 2178-6925

Apesar de aparentar resolver o problema quanto à constitucionalidade do tributo pela criação de nova espécie tributária com suas próprias características, isso por si só não foi capaz de sanar os problemas. Além de seu caráter sui generis, a renomeação do tributo não altera as características da própria natureza tributária. Além disso, o Poder Legislativo não deveria resolver os problemas de verbas criando tributos que apenas aparentam estar de acordo com a legalidade e constitucionalidade (Paulsen; Velloso, 2010, n.p.).

Diante do exposto, considera-se de relevante a análise da constitucionalidade da COSIP, respondendo à seguinte questão norteadora: a COSIP é constitucional, em todos os seus termos, perante o sistema jurídico tributário brasileiro?

O objetivo geral deste estudo pauta-se na análise sistemática da doutrina e jurisprudência que cercam o tema da constitucionalidade da COSIP, aprofundando o estudo sobre as normas que a cercam, a fim de compreender a adequabilidade da modalidade tributária criada.

Por fim, a metodologia de estudo utilizada é bibliográfica, de revisão de literatura sobre o tema proposto, além de coleta de documentos, como leis, doutrinas e jurisprudências, com posterior análise de seu conteúdo.

2. Da contribuição para o serviço de iluminação pública e seu caráter *sui generis*

Após a edição da Emenda Constitucional n. 39/2002, houve a previsão constitucional da COSIP através da inserção do art. 149-A no corpo da Constituição Federal:

> Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.
> Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica (Brasil, 1988).

Anteriormente, o tributo que custeava tal serviço público era a TIP, declarada inconstitucional pelo STF em diversas ocasiões:

ISSN 2178-6925

> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MUNICÍPIO DE IVOTI, RS. I. - Ilegitimidade da taxa, dado que o serviço de iluminação pública é um serviço destinado à coletividade toda, prestado uti universi e não uti singuli. II. - Precedentes do STF. III. R.E. inadmitido. Agravo não provido. (AI 231132 AgR, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 25/05/1999, DJ 06-08-1999) (Brasil, 1999a).
>
> TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE NITERÓI. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ARTS. 176 E 179 DA LEI MUNICIPAL Nº 480, DE 24.11.83, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 1.244, DE 20.12.93. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Recurso não conhecido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município. (RE 233332, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/1999, DJ 14-05-1999) (Brasil, 1999b).

Com isso, foi editada a Súmula n. 670, cujo enunciado diz: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa” (Brasil, 2003). Posteriormente, ela foi convertida em Súmula Vinculante, originando a Súmula Vinculante n. 41 (Brasil, 2015).

> Vale relembrar que, em consequência desse entendimento do STF, o Congresso Nacional, sob pressão dos Municípios, aprovou a EC nº 39/2002 e introduziu em nosso sistema tributário a malsinada Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública – COSIP, a qual passou a ser exigida no lugar das antigas taxas, inconstitucionais (Coêlho, 2022, n.p.).

Assim, passou-se a ter, em substituição à antiga TIP (Taxa de Iluminação Pública), a COSIP: Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, que apesar de buscar solucionar a questão, trouxe inúmeras dúvidas, que serão exploradas a seguir.

2.1 Da classificação das espécies tributárias e sua relação com a COSIP

Os tributos são divididos em diversas espécies tributárias e cada uma delas tem sua própria forma de aplicação e previsão legal. O texto constitucional classificou cada tributo e suas implicações indispensáveis, vinculando o legislador a seguir a regra matriz de incidência e, seus cálculos pré-estabelecidos, não sendo de competência do Poder Legislativo promover alterações, de forma a encaixar novas espécies tributárias em suas próprias ideias, sem autorização constitucional.

ISSN 2178-6925

Sendo assim, a Constituição deve estabelecer limites claros e rígidos para as competências tributárias, a fim de evitar que o legislador tenha poderes discricionários para modificar essas competências de acordo com seus interesses pessoais. Isso é importante para garantir a estabilidade e a integridade do sistema tributário, bem como para evitar abusos de poder.

Conforme preceitua Paulsen e Velloso (2012, p. 30)

> A importância de distinguir as diversas espécies tributárias e de conseguir identificar, num caso concreto, de que espécie se cuida, está, justamente, no fato de que a cada uma corresponde um regime jurídico próprio.

Contudo, apesar da ausência de unanimidade doutrinária na classificação dos tributos, o Supremo Tribunal Federal (STF) adota a teoria pentapartite, citada no voto do Ministro Moreira Alves, no RE n. 416.733-9/SP, classificando os tributos em impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

As cinco espécies tributárias encontram respaldo nos arts. 145, 148 e 149 da Constituição, quais sejam: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria (art. 145), o empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149, art. 149-A e art. 212, §5º da CF).

Sendo assim, será possível observar que o caráter *sui generis* da COSIP não encontra encaixe em nenhuma das classificações tributárias (espécies dos tributos) definidos pelo Poder Constituinte Originário. Diante disso, é necessário realizar uma análise da sua relação com cada espécie tributária, demonstrando que nenhuma delas a engloba, pelos motivos ilustrados a seguir.

2.1.1 COSIP e Empréstimo Compulsório

Os empréstimos compulsórios são tributos instituídos pela União por meio de lei complementar para suprir despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública e guerra externa (ou sua iminência), ou ainda no caso de investimento público de caráter urgente, de relevante interesse nacional, conforme preceitua o art. 148 da CF/88:

ISSN 2178-6925

> 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". 20
> Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (Brasil, 1988).

O empréstimo compulsório deve ser devolvido ao contribuinte, consoante o art. 15 do CTN, que prevê que a lei que instituir o empréstimo compulsório obrigatoriamente deve fixar o prazo de devolução.

Tendo em vista essas definições e fundamentos que autorizam a criação dos empréstimos compulsórios, resta claro que não há possibilidade de classificar a COSIP nesta espécie tributária, pois o serviço de iluminação pública é algo permanente e que não está ligado ao imprevisto, fortuito, calamidade ou guerra, tampouco é passível de devolução direta ao contribuinte.

2.1.2 COSIP e Imposto

O fato gerador do imposto não é uma atividade específica prestada pelo estado, mas sim uma atividade ou conduta praticada pelo próprio contribuinte. Portanto, parte de uma situação em que o contribuinte realiza esse fato gerador definido em lei, como por exemplo a aquisição de renda, gerando o dever de pagar Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR). Isso significa que o fato gerador dos impostos não está atrelado a nenhuma atividade estatal, caracterizando-os como tributos “não vinculados”.

O próprio Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 16 define imposto como tributo cuja obrigação tem como fato gerador situação independente de atividade estatal em favor do contribuinte (Brasil, 1966).

Portanto, possui caráter geral e sem benefício específico para determinado contribuinte. Ainda, indica a clara desvinculação de receita, ou seja, não será destinado à finalidade específica, de forma que o produto de sua arrecadação será destinado pelo próprio gestor público para o melhor de toda uma coletividade, sem que esteja previamente vinculado, na lei de criação do tributo, a custear um determinado setor público. Ainda preceitua o art. 145, I, da CF, que o imposto é de

ISSN 2178-6925

imposição estatal e independe de contraprestação a cada contribuinte. Nesse sentido, cita Cavalcanti (2022, n.p.) que:

> Os estudos revelam que, em essência, a tributação tem os atributos dos impostos, o que, no entanto, conduziria à sua inviabilidade, porquanto essa espécie já tem por objeto a energia elétrica no âmbito da competência estadual e não é compatível com a vinculação de receita a determinada despesa, conforme artigo 167, IV, da CF.

Dessa forma, percebe-se que, sendo a COSIP, cobrada para custeio direto de um serviço prestado ao contribuinte pelo ente municipal ou Distrito Federal, tem relação direta com uma atividade do estado, sendo tributo vinculado a tal atividade. Nesse sentido, não pode ser relacionado ao imposto de qualquer forma, pois se difere na própria forma de realização do fato gerador que origina a obrigação tributária.

2.1.3. COSIP e Taxa

A taxa, diferentemente do imposto, apresenta relação direta com uma atividade do Estado e a exação, de maneira que não é possível o legislador escolher um fato qualquer relacionado a atividades do contribuinte como fato gerador da taxa. Assim, considerando que é a própria atividade estatal que gera a obrigação tributária, tem-se um “tributo vinculado”.

Há ainda a subdivisão em dois tipos de taxas: a taxa pelo exercício do poder de polícia e a taxa decorrente da prestação de serviço público, conforme consta no art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN). No art. 78 tem-se a definição do exercício do Poder de Polícia:

> 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 tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (Brasil, 1966).

Portanto, mediante tal modalidade de taxas, o Poder Público deve fiscalizar as atividades particulares que afetam a coletividade, a fim de que não comprometam os fatores de interesse social, como segurança e higiene.

ISSN 2178-6925

Por outro lado, considerando a segunda parte do art. 77, têm-se as taxas decorrentes da prestação de serviço público, conforme conceitua o CTN em seu art. 79:

> Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:
> I - utilizados pelo contribuinte:
> a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
> b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
> II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;
> III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (Brasil, 1966).

Não pode, portanto, a COSIP ter natureza jurídica de taxa, em razão de não preencher os requisitos desta. Isso porque os artigos supracitados pormenorizam a aplicação da taxa, deixando claro que para a cobrança de uma taxa de serviço, deve ser possível identificar o contribuinte isoladamente, o que não ocorre com o serviço de iluminação pública.

Isso se dá porque os serviços *uti singuli*, caracterizados pela fruição individual e divisibilidade, são aqueles em que a identificação de um usuário específico é fácil, devido à possibilidade de "divisão" da prestação. Isso é exemplificado pela cobrança de taxa de coleta de lixo.

Por outro lado, os serviços *uti universi*, que são indivisíveis e de fruição coletiva, uma vez que são usufruídos por todos de maneira indiscriminada. Isso é ilustrado exatamente pelo serviço de iluminação pública, tradicionalmente classificado como *uti universi.* Assim, para Harada (2021, n.p.):

> A convolação da taxa em contribuição não elimina o vício, pois o serviço de iluminação pública é ut universi, inexistindo a particular vantagem a ser usufruída pelo contribuinte. Falta o pressuposto básico da contribuição, que é exatamente o benefício diferenciado dos demais (não contribuintes).

O que parte da doutrina aponta é que, na verdade a EC n. 39/02, fez foi "constitucionalizar uma taxa inconstitucional", apenas mudando seu nome. Neste sentido aponta Paulsen e Velloso (2010, p. 308):

> Dessa forma, a inconstitucional taxa de iluminação pública teria retomado das cinzas, qual uma fênix, que ressurge tal como era, só que com plumagem nova. Teria recebido o manto de "contribuição" e abrigo no

ISSN 2178-6925

> altiplano constitucional. Mas não teria deixado de ser o anômalo tributo que era.

Nesse mesmo sentido, Coêlho (2022, n.p.) tece duras críticas acerca da instituição da COSIP em substituição à TIP:

> Parece-nos que o problema maior se situa na chamada "taxa de iluminação pública" – atualmente, após a EC nº 39/2002, travestida de Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) – que as prefeituras cobram dos proprietários urbanos para se ressarcirem das pagas feitas às concessionárias de energia elétrica. Talvez as leis que regem as tarifas públicas, mesmo depois da privatização, devessem estabelecer um plus nas contas de energia para custear a iluminação das cidades. Melhor do que dar elastério para a cobrança da "taxa de iluminação pública", contra o princípio da divisibilidade.

Afinal, a nomenclatura por si só não define a natureza tributária e, mesmo que tente, o Legislador não detém tal poder apenas nomeando como deseja que se defina tal tributo, ainda entende Ataliba (2014, p. 139):

> Os nomes empregados em ciência devem corresponder a conceitos científicos unívocos. Nem sempre, entretanto, o legislador atenta a essa recomendação, ou por não ser um especialista, ou por malícia – no intuito de subtrair-se a exigências constitucionais – e adota terminologia errada ou equivocada.
> (...)
> a designação não confere entidade ao tributo. A circunstância de o legislador tê-lo batizado de taxa não tem a virtude de lhe atribuir tal natureza.

Também neste sentido, dispôs o ministro Marco Aurélio em seu voto no RE n. 573.675/SC:

> Ora, no presente caso, em verdade o que criou, o constituinte – pressionado pela sanha arrecadatória dos entes federativos, especializados em gerar despesas inúteis e incapazes de cortá-las -, 'foi uma taxa de iluminação pública' como contrapartida de um serviço, cujo custo não é coberto pela escandalosa carga tributária que suporta o brasileiro (Brasil, 2009).

Assim, a doutrina especializada apresenta resistência em aceitar o novo tributo criado, que claramente apenas aparenta ser constitucional, mas na realidade, é apenas um novo nome dado à antiga TIP.

ISSN 2178-6925

2.1.4 COSIP e Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria caracteriza-se por ser um tributo vinculado à realização de uma obra pública da qual decorra incontestável valorização imobiliária, tendo previsão no art. 145 da CF e no art. 81 do CTN, que dispõe:

> 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 (Brasil, 1966).

É característica essencial para a incidência da contribuição de melhoria a realização de uma obra pública, da qual resulta na valorização imobiliária do particular. Assim, é ausente qualquer fator relacionado ao serviço de iluminação pública, uma vez que, embora possa existir algum elemento em comum, não há que se confundir a construção de obra pública com a prestação de serviço público. Dito isso, a COSIP também não se afigura na espécie tributária denominada contribuição de melhoria.

2.1.5. COSIP e Contribuições Especiais

As contribuições especiais são direcionadas a um grupo específico de contribuintes, os sujeitos passivos são pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitantes, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como especial (Ataliba, 2014, n.p.).

Observa-se três tipos de contribuição, quais sejam: as contribuições sociais, que têm como objetivo a promoção de atividades sociais; as contribuições corporativas; e as contribuições de intervenção no domínio econômico, reservado a atuação da esfera privada.

A primeira subespécie (contribuições sociais), conforme se depreende do *caput* do art. 194 da CF, compreende três dimensões: a saúde, a previdência e a assistência social, uma vez que visa custear a seguridade social (Brasil, 1988). Ainda, complementa o art. 195, I da CF, que a contribuição social pode recair sobre: folha de salários e demais rendimentos do trabalho, a receita ou o faturamento e o lucro (Brasil, 1988).

ISSN 2178-6925

As contribuições sociais são previstas no art. 149 da CF, que traz em seu *caput* a competência da União instituí-las (com exceção apenas das contribuições para sistema previdenciário próprio dos entes federativos), diferentemente da COSIP, que é de competência municipal:

> 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 (Brasil, 1988).

Assim, em razão dessas contribuições sociais, são características do sistema da seguridade social: a universalidade da cobertura e atendimento, a diversidade da base de financiamento e a equidade na forma de participação do custeio (Tsutiya, 2013, p. 513).

Quanto às contribuições "corporativas", sabe-se que são aquelas de interesse das categorias profissionais e econômicas, direcionadas à promoção dos interesses de uma entidade específica, geralmente uma organização de classe. Exemplos dessas contribuições incluem as anuidades cobradas por Conselhos de classe, como CRM, CRO, CRC e CRN...

Por fim, tem-se a contribuição de intervenção no domínio econômico, que diz respeito à intervenção do Estado na economia, quando necessário (Carraza, 2005, n.p.), sendo que são tributos exclusivos da União, conforme estabelecido no art.149 da CF. Essas contribuições têm uma natureza extrafiscal e sua arrecadação está vinculada a finalidades específicas.

Portanto, não poderia a COSIP apresentar natureza jurídica de nenhuma das contribuições apresentadas, tendo em vista que sua finalidade é totalmente diversa, não sendo semelhante às demais contribuições especiais. Afinal, sabe-se que ela se diferencia por não incentivar as atividades sociais, por exemplo. Harada (2021, n.p.) ainda preceitua que é absurdo a COSIP como contribuição social, de modo que poderia até ser contribuição de melhoria (outra espécie), mas não contribuição, nos termos estabelecidos pela Constituição:

> A iluminação pública, quando implantada em determinado local, pode constituir-se em fato gerador da contribuição de melhoria, jamais de contribuição social. Do contrário, o Sistema Tributário Nacional, estruturado

ISSN 2178-6925

> pela Carta Política, poderia ser minado por meio de diferentes impostos disfarçados de contribuição social, a exemplo do que ocorreu com a CPMF, que de contribuição só tem o nome. Amanhã poderão vir à luz as contribuições para custeio dos serviços de saúde pública, de segurança pública, de defesa do meio ambiente, de combate à pobreza etc (Harada, 2021, n.p.).

Diante disso, foi possível observar que, ainda que considerando as cinco espécies tributárias existentes (tomando como base a teoria pentapartite adotada atualmente pelo STF e pela Constituição Federal), não é possível afirmar que a COSIP está inserida em qualquer uma delas, visto que suas características não se amoldam a nenhuma hipótese. Nesse sentido, leciona Coelho (2022, n.p.):

> Com efeito, tendo em vista que a COSIP não envolve a realização de obras públicas benéficas, não poderia ser qualificada como contribuição de melhoria; também não deveria ser considerada um imposto, porquanto o fato gerador é vinculado a uma atividade estatal; tampouco seria entendida como uma taxa, pois não se relaciona com o exercício do poder de polícia ou com a prestação de serviço público específico e divisível.

Dito isso, é possível, por outro lado, afirmar que a COSIP possui caráter *sui generis* exatamente por possuir molde peculiar, adotando ora característica de uma espécie de tributo, ora de outra espécie tributária.

3. Aspectos jurídicos da inconstitucionalidade da COSIP

A Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), é recorrente objeto de intensos debates jurídicos, como já ilustrado no decorrer deste trabalho, principalmente no que concerne à sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade. Assim preceitua Coelho (2022, n.p.), que:

> Pois bem, para contornar a proibição, o Congresso aprovou a EC nº 39/2002, instituindo a já mencionada COSIP – e, agora, temos um imposto com o nome de contribuição que será pago por todos os proprietários de imóveis para financiar de maneira indistinta a iluminação pública das cidades brasileiras. É a ânsia arrecadatória, pouco a pouco, derruindo as bases científicas do Direito Tributário como plasmado na CF e no CTN.

É essencial destacar que, tendo em vista todos os problemas apontados, outro método que poderia ser utilizado para financiar a iluminação pública seria por meio da receita de impostos, uma vez que esse serviço não se destina a um propósito específico "*uti singuli*".

ISSN 2178-6925

Contudo, talvez fosse um risco utilizar impostos para custear tal benefício à população, tendo em vista que apesar de certa similaridade com a espécie tributária de impostos, nestes não existe a possibilidade de vinculação de receita, o que é vedado pelo art. 167, III, da CF (Brasil, 1988). Ou seja, a própria vinculação de receitas provenientes da Contribuição da Iluminação Pública a diferencia dos impostos e poderia levar a faltar recursos nesse setor, assim como geralmente falta na saúde e na educação. Hoje por outro lado, da forma como está, pode levar a sobrar recursos provenientes de COSIP, que em tese, ficam vinculados a serem usados somente com tal serviço público, sob pena de desvirtuar a própria modalidade tributária.

No entanto, o financiamento da iluminação pública apresenta-se como um desafio insolúvel. Em primeiro lugar, não é possível classificá-lo como algo a ser custeado por contribuição e, em segundo lugar, não se enquadra na categoria de uma taxa, uma vez que não representa um serviço divisível. A impossibilidade de individualização e mensuração do benefício individual do contribuinte desse serviço torna a criação de uma taxa inviável, como já visto.

Ainda, a classificação da contribuição de iluminação pública como um imposto enfrenta obstáculos devido à vedação expressa estabelecida no artigo 156 da Constituição Federal, que proíbe os municípios de criar novos impostos, o que teria que ser criado através de uma reforma no sistema tributário brasileiro (Brasil, 1988), alterando a distribuição de competências e os impostos existentes diretamente na Constituição Federal:

> Entretanto, o Plenário do STF, por maioria de votos, considerou constitucional a cobrança da Cosip afastando a alegação de ofensa ao princípio da isonomia, porque não é possível identificar todos os beneficiários da iluminação pública, bem como repelindo a alegação de ofensa ao princípio da capacidade contributiva porque a progressividade resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica. Outrossim, afastou a natureza de taxa e de imposto, considerando a Cosip como um tributo sui generis que se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (Coêlho, 2022, n.p.).

Ainda, de acordo com o artigo 149-A e a Emenda Constitucional n. 39/2002, o propósito da COSIP é de custear os serviços de iluminação pública, sendo permitida a sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica, o que viola o direito de contraditório e ampla defesa dos contribuintes que pretendam questioná-

ISSN 2178-6925

la ou até mesmo não quitá-la. Isso porque, ao embutir a COSIP na fatura de energia elétrica, tem-se a situação de que o contribuinte fica em condição de dificuldade onde ele não sabe como questionar a COSIP e nem lhe é dada a opção de pagar apenas a COSIP ou apenas a fatura de energia elétrica, que são cobranças totalmente diversas, que não confundem.

Do contrário, se uma fosse uma cobrança vinculada à outra, poderia se falar até mesmo em violação da competência estadual de cobrar ICMS sobre a energia elétrica consumida. Tal fato é risco de violação do próprio pacto federativo.

Mesmo que a Emenda citada tenha previsto a instituição da exação, não estabeleceu a sua base de cálculo, que coincidiria com a base dos impostos, permitindo a sua utilização pelo ente responsável pelo tributo. Assim, cada município é livre para estabelecer sua própria base de cálculo, sendo cobrada a COSIP ao redor do Brasil das mais diversas maneiras possíveis. Se houvesse vinculação à normas mais claras ou até mesmo se fosse exigida lei complementar em nível federal para estabelecer as normas gerais, o problema seria amenizado.

Essa situação pode ensejar, por exemplo, a bitributação, ao menos aparentemente, pois a base de cálculo da COSIP pode ser, por exemplo, a demanda de energia consumida, se misturando com o ICMS cobrado sobre a energia elétrica e fazendo com que o contribuinte pague dois tributos com referências muito semelhantes, a dois entes federativos. Além disso, a emenda não estabeleceu o elemento quantitativo das alíquotas, deixando esta definição a cargo da lei municipal que institui o tributo.

A falta de clareza é também responsável pelas incertezas e ambiguidades em sua aplicação, o que é um ponto de preocupação em relação à sua constitucionalidade e conformidade com os princípios tributários, colocando em pauta questões sobre a sua legalidade e adequação à Constituição.

Essa falta de clareza legislativa foi uma das razões pelas quais a constitucionalidade da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) foi discutida no Recurso Extraordinário n. 573675/SC:

> Ela é cobrada de apenas uma parcela da população, para custear um serviço público genérico, que beneficia a sociedade como um todo. Por isso, ofende duplamente o princípio da isonomia tributária. Primeiramente, quando cobra apenas de uma parte dos beneficiários da iluminação pública; pela vez segunda, quando discrimina os usuários de reloginhos não

ISSN 2178-6925

> residenciais, que pagam mais do que os usuários de reloginhos residenciais como se aqueles 'consumissem' mais iluminação pública do que os últimos. Contorna e ofende o princípio da discriminação de rendas tributárias, instituindo imposto fora do elenco taxativo do art. 156 da CF. Violenta o art. 167, IV da CF, ao destinar o produto da arrecadação desse imposto novo a um Fundo Especial." (Min. Marco Aurélio no RE nº 573675SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; DJe de 22-5-2009 e RTJ-211/536.) (Brasil, 2009).

Diante da evidente inconsistência jurídica da mencionada exação, incerteza sobre sua base de cálculo, alíquota e eventual possibilidade de progressividade das alíquotas, ao utilizar o consumo mensal de cada residência como parâmetro para estabelecê-las, tem potencial de violar princípios constitucionais. Por outro lado, essa abordagem pode ser uma maneira eficaz de promover a justiça fiscal, considerando a capacidade de pagamento dos contribuintes.

Por fim, resta importante ressaltar que a COSIP não deve incidir diretamente sobre o consumo de energia elétrica, mas representa um rateio dos gastos com a iluminação pública entre os consumidores desse serviço. Nesse contexto, a progressividade das alíquotas com base no consumo mensal pode ser considerada um mecanismo justo para a contribuição, desde que esteja em conformidade com a legislação vigente e os princípios constitucionais.

4. Conclusão

Conforme demonstrado, a contribuição para custeio iluminação pública possui características jurídicas próprias, em combinação única, estabelecidas pelo Poder Constituinte Derivado Reformador na EC n. 39/2002. Apesar da COSIP possuir aspectos semelhantes, pode-se afirmar que não é taxa e nem imposto, tratando-se de subdivisão da quinta espécie tributária conhecida como "contribuição especial". Por outro lado, de acordo com a Corte Suprema, é uma espécie *sui generis* (RE n. 573.675/SC), não se encaixando nas demais espécies tributárias.

Tendo em vista todos os argumentos supramencionados, o art. 149-A da CF/88 não se amolda aos parâmetros originais e ainda vigentes do Sistema Constitucional Tributário, em virtude da sua criação exceder as competências estabelecidas pelo legislador constituinte originário.

Ademais, a COSIP viola os princípios constitucionais da isonomia, e os limites vinculantes estabelecidos, apesar de agora pacificados pelo STF e, não

obstante a COSIP possuir aspectos semelhantes, pode-se afirmar que não é taxa e nem imposto, tratando-se, de acordo com o STF, de espécie *sui generis.* Mas como aceitar tal modalidade tributária que não se amolda em nenhuma das espécies já conhecidas, causando confusão ao contribuinte?

Dessa forma, ao decorrer da pesquisa, ficou demonstrado que, inclusive com base nos argumentos constantes no voto contrário do Ministro Marco Aurélio, há sim a inconstitucionalidade da COSIP, sendo que, contudo, resta consolidado pelo STF o entendimento acerca da sua compatibilidade com a Constituição Federal.

A contribuição para custeio dos serviços de iluminação pública, portanto, foi aceita pela Corte Suprema em relação à sua natureza jurídica, embora questões relacionadas a sua constitucionalidade e aspectos práticos persistam em contextos específicos.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial [da] União, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br. Acesso em: 12 maio 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. [Código Tributário Nacional]. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 231132/RS**. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MUNICÍPIO DE IVOTI, RS. I. - Ilegitimidade da taxa, dado que o serviço de iluminação pública é um serviço destinado à coletividade toda, prestado uti universi e não uti singuli. II. - Precedentes do STF. III. R.E. inadmitido. Agravo não provido. Agravante: Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Ministério Público Estadual. Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 25 maio 1999, DJe em 06 ago. 1999, 1999a. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=289424. Acesso em: 22 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 573675/SC**. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA

RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. – [...]. Recorrente: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Recorrido: Município de São José. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 25 mar. 2009, DJe em 22 maio 2009, 2009. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=593814&idDocumento=&codigoClasse=437&numero=573675&siglaRecurso=&classe=RE. Acesso em: 22 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 233332/RJ.** TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE NITERÓI. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ARTS. 176 E 179 DA LEI MUNICIPAL Nº 480, DE 24.11.83, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 1.244, DE 20.12.93. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Recurso não conhecido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município. Recorrente: Município de Niterói. Recorrido: Sylvio de Almeida. Relator: Ilmar Galvão, julgado em 10 mar. 1999, DJe em 14 maio 1999, 1999b. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/30-anos-da-constituicao-evolucao-desafios-e-perspectivas-para-o-futuro-vol.-i/30-anos-da-constituicao-vol.-i. Acesso em: 22 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 41**. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Sessão Plenária de 11 mar. 2015. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=2218#:~:text=O%20servi%C3%A7o%20de%20ilumina%C3%A7%C3%A3o%20p%C3%BAblica%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20remunerado%20mediante%20taxa.&text=I%20%E2%80%94%20Lei%20que%20restringe%20os,do%20servi%C3%A7o%20de%20ilumina%C3%A7%C3%A3o%20p%C3%BAblica. Acesso em: set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 670**. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Sessão Plenária de 24 set. 2003. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula670/false. Acesso em: setembro de 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2022.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz M. **Direito Tributário**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18. Ed. Forense, 2022. *E-book*.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. *E-book*.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições:** teoria geral e contribuições em espécie. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TSUTIYA, Augusto Massayuki. **Curso de direito da seguridade social**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 513 p.