

## ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA COSIP - UMA ANÁLISE À LUZ DO STF

DIREITO TRIBUTÁRIO

Giovanna Paola Batista de Britto Lyra Moura

Camila Vilar Queiroz

Joesslany Melo

### RESUMO

Muito embora esteja consolidado o entendimento acerca da natureza tributária da COSIP, a discricionariedade de estabelecer os aspectos quantitativos dessa exação ofertada, pela Constituição Federal de 1988, aos entes tributantes competentes para sua instituição possibilitou novas discussões acerca de sua constitucionalidade. Através da análise minuciosa de um julgado do STF (RE 573675/SC), o presente trabalho objetiva esclarecer alguns pontos controversos acerca da Contribuição de Iluminação Pública, sua natureza jurídica, base de cálculo e alíquota, pontos estes discutidos em plenário do Pretório Excelso por ocasião do julgamento do referido recurso.

**Palavras-chave:** *Cosip, natureza jurídica, discussões, constitucionalidade.*

### CONSTITUTIONAL ASPECTS OF COSIP - AN ANALYSIS BASED ON STF'S POSITION

#### ABSTRACT

Even though the position of COSIP's tax nature is already consolidated, the possibility given to the different public states to establish its multiple aspects led to new discussion over its constitutionality. Through the minucious analysis of a Federal Supreme Court's (STF) decision, the present work aims to clarify certain controversial points of the contribution over public illumination services (COSIP), such as its juridical nature, tax base and percentage, which were already discussed at that Supreme Court when the appeal was judged.

**Key-words:** *Contribution over public illumination services, juridical nature, discussion, constitutionality.*

---

#### 1 - Natureza jurídica da COSIP

A Contribuição de Iluminação Pública foi introduzida no texto constitucional por meio da EC nº39, que acrescentou o art. 149-A ao Título VI, Capítulo I da Carta Magna, que compreende o Sistema Tributário Nacional.

Cabe-nos, inicialmente, tecer algumas breves considerações sobre os acontecimentos que terminaram por desaguar na sua positivação.

Após reiteradas decisões do Pretório Excelso, declarando a inconstitucionalidade da antiga Taxa de Iluminação Pública, os Municípios começaram a pressionar o Congresso Nacional, a fim de conquistarem uma nova fonte de receita, capaz de fazer frente aos gastos oriundos da prestação desse serviço.

Conforme anota Hugo de Brito Machado<sup>20</sup>[1]:

“Houve quem pretendesse a alteração do âmbito Constitucional das taxas, com o desdobramento do inciso II, do art. 145, em três alíneas assim redigidas: a) em razão da prestação do poder de polícia; b) pela prestação de serviço de limpeza, saneamento, iluminação e segurança dos logradouros públicos; c) pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

Neste mesmo diapasão, Kiyoshi Harada<sup>21</sup>[2] afirma que tal projeto feria a Constituição, porque dispensava,

---

<sup>20</sup>[1] MACHADO, Hugo de Brito. *A contribuição de iluminação pública - CIP*. 2003. Disponível em: <http://www.hugomachado.adv.br>. Acesso em: 18/04/2011

<sup>21</sup>[2] HARADA, Kiyoshi. *Contribuição para custeio de iluminação pública*. 2003. Disponível em: <http://www.iob.com.br>. Acesso em: 19/04/2011.

para a configuração da taxa, requisitos que intrinsecamente devem pertencer aos serviços por meio dela custeados, quais sejam: a especialidade e a divisibilidade do serviço. Além disso, abolia a proibição constitucional de terem as taxas a mesma base de cálculo que os impostos, violando, desta maneira, a discriminação constitucional de rendas tributárias, ferindo o princípio da discriminação constitucional dos impostos. É que isto se configurava com imposto “maquiado” pelo nome de taxa, pois inexistia vinculação entre a prestação do contribuinte e a atuação estatal.

Com a rejeição desse projeto em virtude de sua flagrante inconstitucionalidade, foi apresentado outro, que resultou na edição da supracitada EC N° 39, inserindo-se no texto Magno o art. 149-A, que dispõe, in verbis:

“Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002);

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)”.

O fato do próprio texto do artigo denominar a COSIP como Contribuição, somado à circunstância de o mesmo se situar como desdobramento do artigo 149 CF, que trata das Contribuições sociais, por si só não foi causa suficiente para que a doutrina a aceitasse como tal, permanecendo a divergência quanto a sua natureza jurídica conforme passa-se a, detidamente, expor.

A discussão centra-se no que preceitua o art. 4º do Código Tributário Nacional, conforme redação abaixo citada, *ipsis literis*:

“Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

A esse respeito, pronuncia-se Kioshi Harada<sup>22</sup>[3]:

“Repetiu-se a mesma tática utilizada, na esfera federal, em nível de legislação ordinária, quando convolou o antigo IPMF em CPMF, para contornar a decisão da Corte Suprema, sem que tivesse mudado o fato gerador da obrigação tributária. O tributo só mudou de gênero masculino para gênero feminino, sem alteração de seu conteúdo. Lá transformou-se o imposto em contribuição. Aqui transmudou-se a taxa em contribuição, pelo toque mágico da varinha do legislador constituinte derivado. Ora, chamar de contribuição, uma exação que não o é, nem pode ser, não faz desaparecer o vício que contaminava o projeto anterior, o qual previa a instituição de taxa de iluminação, sem que houve serviço público específico e divisível”.

De fato, conforme proclama o CTN, não pode a simples denominação de uma exação ser a responsável pela mutação de sua natureza jurídica, sob pena de vulnerar o já citado princípio da discriminação dos impostos - que determina que todos os impostos estão previstos de forma taxativa no texto da CF -, ferir o pacto federativo, que é cláusula pétrea (art. 60, §4º, inciso I), e de quem decorre a divisão da competência como forma de propiciar recursos para a manutenção de todos os entes federados, funcionando também, em última análise, como uma garantia para os contribuintes, por vedar a bitributação.

A fim de melhor determinarmos a natureza jurídica da exação em questão, faz-se mister uma análise sucinta de todas as espécies tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico. A esse respeito, surgiram três teorias principais, explanadas por Luciano Amaro<sup>23</sup>[4] e Ricardo Alexandre<sup>24</sup>[5], abaixo expostas.

22[3] HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

23[4] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

24[5] ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4 ed. São Paulo: Método, 2010.

A primeira é a **dualista, bipartida ou bipartite**, e entende que só existem duas espécies de tributos: as taxas e os impostos. Essa corrente é minoritária, tendo sido adotada por Pontes de Miranda; a segunda, **tripartida, tricotômica ou tripartite**, divide as exações em tributos, impostos, taxas e contribuições de melhoria, restringindo-se a análise do texto do art. 5º do CTN. Essa classificação foi adotada por Sacha Calmon Navarro Coelho, Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho; a terceira é a teoria é a **pentapartida ou quintapartida**, que entende como espécies tributárias, além das já citadas, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Essa corrente é a adotada pelo STF, conforme se vê pelo voto do Ministro Moreira Alves, proferido no RE nº 146.733-9/SP:

EMENTA: “(...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.

Cumpre-nos fazer uma última observação, a respeito dos requisitos para a determinação da natureza jurídica do tributo. Moderna doutrina, Ricardo Alexandre<sup>25</sup>[6], Hugo de Brito Machado<sup>26</sup>[7] e Kiyoshi Harada<sup>27</sup>[8] afirmam que, além de investigarmos o fato gerador da exação em estudo (conforme proclama o art. 4 CTN), devemos avaliar a base de cálculo (observar se a mesma está em consonância com o art. 145, §2º, que veda que taxas tenham bases de cálculo de impostos). Por fim, precisamos considerar que, normativamente, o art. 4º CTN foi apenas parcialmente recepcionado pela CF/88, não se aplicando às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, pois, para identificá-los, faz-se mister análise da finalidade, da destinação do tributo, o que é expressamente vedado pelo art. 4, inc. II CTN. No caso específico das Contribuições Especiais, também deve-se observar a referibilidade a uma categoria ou grupo social e, no Empréstimo Compulsório, deve existir previsão de devolução dos valores auferidos.

Passemos a analisar, pontualmente, cada uma das espécies tributárias supracitadas, e as similitudes e divergências observadas quando são analisadas conjuntamente com a COSIP.

Primeiramente, analisemos os impostos, espécie tributária positivada no art. 16 do CTN, *in verbis*:

“Art. 16. O imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atuação estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A esse respeito, comenta Kiyoshi Harada<sup>28</sup>[9]:

“Impostos (art. 145, I, CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Conforme se vislumbra, os impostos são exações extrínsecas, ou seja, o Estado não está vinculado, em virtude deles, à realização de qualquer prestação em favor do contribuinte. Por isso, os serviços que o Ente Público vem a prestar não se destinam à titulares bem definidos, mas à toda a coletividade. Em decorrência disso, alguns são eleitos pela norma como contribuintes e outros, mesmo não o sendo, utilizam-se dos benefícios oriundos do mesmo, pois os serviços financiados pelos impostos possuem caráter naturalmente coletivo, insusceptível de ser gozado de forma individual.

Com base no segundo elemento, Kiyoshi Harada<sup>29</sup>[10] e Hugo de Brito Machado<sup>30</sup>[11] afirmam que a

---

25[6] Op. Cit., p. 54.

26[7] Op. Cit., p. 13.

27[8] Op. Cit., p. 3.

28[9] Op. Cit., p. 325.

29[10] Op. Cit., p. 3.

30[11] Op. Cit., p. 15.

COSIP não tem natureza de contribuição, mas de imposto, independentemente de haver prévia destinação legal para a receita. O último, ainda acrescenta, expondo seu entendimento, que, para que a norma fosse totalmente atendida, a destinação dos recursos Constitucionais não deveria apenas abranger um serviço determinado, mas sim ser estabelecida para o custeio de determinada atividade estatal referida a determinado grupo, tendo como contribuintes apenas os membros desse grupo.

Neste diapasão, o Ministro Ricardo Lewandowski, no RE 573.675-031[12], objeto de nosso exame, cita o posicionamento de Roque Carrazza, que também a entende como imposto, “já que tem por materialidade o fato de uma pessoa física ou jurídica, estar fixada no local (Município ou Distrito Federal) onde é prestado o serviço de iluminação pública”.

Em segundo lugar, nos cumpre estudar as taxas, legalmente situada no art. 77 do CTN, que preceitua:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Do exposto, depreende-se que a taxa, prevista constitucionalmente no art. 145, inciso II, CF, é um tributo que tem o fato gerador vinculado a uma atuação estatal, seja esta a prestação de um serviço ou o exercício do poder de polícia, devendo ser esse serviço prestado de forma divisível ao contribuinte que especificamente arcou com o ônus advindo do tributo.

Nessa esteira, afirma Hugo de Brito Machado<sup>32</sup>[13]:

“O essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. A atuação estatal que se constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, não a coletividade em geral. Por isso mesmo o serviço público cuja a prestação enseja taxa há de ser específico e divisível, posto que assim será possível verificar-se uma relação entre esse serviço e o obrigado ao pagamento da taxa”.

O Ministro Ricardo Lewandowski, no já citado RE, colaciona o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins, que entende que a natureza jurídica da COSIP, na realidade, é de taxa, posto que é uma contraprestação de serviço público, não obstante reconheça a deficiência conceitual dessa exação.

Como se pode vislumbrar, pela própria natureza do serviço, a iluminação pública não é serviço a ser prestado *uti singuli*, mas *uti universi*, o que impossibilita que a mesma seja custeada por meio de taxas, sob pena dessa exação ser flagrantemente inconstitucional, por vulnerar a característica da referibilidade da atividade estatal ao contribuinte, intrínseca ao conceito de taxa.

Neste sentido, O Pretório Excelso proferiu diversas decisões que culminaram na elaboração da Súmula 670, conforme veremos abaixo, ao citarmos o referido entendimento, assim como um dos precedentes que lhe deram origem:

AGR 231132-STF. EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MUNICÍPIO DE IVOTI, RS.

I - Ilegitimidade da taxa, dado que o serviço de iluminação pública é destinado à coletividade prestado *uti universi* e não *uti singuli*;

II - Precedentes do STF;

III - R.E. inadmitido. Agravo não provido.

Súmula 670 - O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

31[12] Recurso extraordinário 573.675-0 - Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em: 16/04/2011.

32[13] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 442.

Em terceiro lugar, a COSIP não tem natureza jurídica de contribuição de melhoria, exação prevista no art. 81 do CTN, *in verbis*, e no inciso III do art. 145 da CF:

“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”.

Como se observa, a contribuição de melhoria é também um tributo vinculado. Contudo, seu fato gerador está relacionado à realização de uma obra pública e ao incremento do valor imobiliário dos imóveis localizados nas proximidades de sua ocorrência, só sendo considerado contribuinte, pela norma, aquele que efetivamente auferiu vantagem econômica em decorrência de tal valorização. Portanto, também está ligada diretamente a determinada pessoa pertencente a determinado grupo, não devendo ser cobrada de toda a coletividade.

Kiyoshi Harada<sup>33</sup>[14], pronunciando-se acerca da possibilidade de cobrança dessa contribuição, quando da implantação do sistema de iluminação, afirma: “os municípios, ao invés de patrocinarem Emendas da espécie, deveriam instituir o mais justo dos tributos, qual seja, a contribuição de melhoria, decorrente da implantação do serviço de iluminação pública, como permite a Constituição vigente”.

A quarta espécie tributária trata dos empréstimos compulsórios, previstos no art. 148 da CF, a respeito dos quais não nos cabe fazer grandes comentários, pois mostra-se visível sua incompatibilidade com a COSIP. Tal exação também se configura como tributo vinculado, contudo, seu fato gerador deve versar sobre as circunstâncias taxativamente previstas nos incisos desses artigos, tendo também a característica de ser restituível.

Por fim, faz-se mister inquirir minuciosamente a última espécie tributária: as contribuições especiais previstas nos art. 149 e 149-A (já citado) da CF. Passemos à análise.

“Art. 149. 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”.

O artigo sob exame, conforme se vislumbra, cita os tipos de contribuições especiais, tendo-a como gênero de que são espécies as contribuições sociais, a de intervenção de domínio econômico, e a de interesse de categorias profissionais ou econômicas. O art. 149-A da CF, que prescreve a COSIP, é positivado como uma nova espécie de contribuição especial.

Tal artigo, no entanto, pouco esclarece os fatos no que concerne às características dessas exações, explicitando, contudo, a sua natureza tributária, ao afirmar que a elas se aplicam as regras do art. 146, inciso III, CF, referente às situações nas quais faz-se mister o uso de Lei Complementar, e ao art. 150, incisos I e III, que demarca os princípios constitucionais tributários da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade clássica e da anterioridade nonagesimal ou noventena, respectivamente.

A fim de perquirimos o conceito e as principais características desse tributo, recorreremos à doutrina de Ricardo Lobo Torres<sup>34</sup>[15], que assim proclama:

“Contribuição é tributo devido pela realização de serviço ou obra pública indivisível em favor de determinado grupo social, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa, (...) é um *tertium genus* de tributo, que se situa a meio passo entre o imposto e a taxa. Aproxima-se do imposto porque os respectivos aperfeiçoam-se tão logo ocorra a situação descrita em lei, independentemente de qualquer manifestação de vontade do contribuinte; mas dele se estrema porque o imposto não é contraprestacional nem se submete ao princípio do custo/benefício, mas ao da

---

33[14] Op. Cit., p. 4.

34[15] TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 405.

capacidade contributiva. Assemelha-se a taxa porque ambas são remuneratórias de serviços públicos, refletem uma divisibilidade da vantagem do contribuinte e se subordinam aos princípios custo/benefício; dela se afasta, todavia, porque a taxa remunera a prestação de serviço público específico e divisível, enquanto a contribuição corresponde a atividade indivisível da Administração”.

Do exposto, vislumbra-se que são três as características principais das contribuições: a atividade prestada pelo poder público em função de determinado grupo estabelecido na norma, sua finalidade específica, e a vantagem que cada indivíduo vem a auferir individualmente. Isto posto, conclui-se que a atividade estatal é voltada a uma coletividade, ponto que a distingue das taxas. Kiyoshi Harada<sup>35</sup>[16], complementando, afirma que, nestas situações, o Estado terá maiores despesas em prol de certas pessoas, que são os contribuintes e, em razão disso, eles usufruirão de benefícios diferenciados.

Diante de todos os elementos supracitados, definamos a natureza jurídica da COSIP, de acordo com as conclusões expressas pelo Ministro Lewandowski no Recurso extraordinário sob exame.

A iluminação pública não é um serviço que se possa custear por meio de taxa, pois é serviço geral e indivisível, presta-se a arcar com serviços *uti universi*, direcionados a toda coletividade, o que a levaria ao campo dos serviços financiados por meio dos impostos. Contudo, isso não é possível, em virtude da expressa vedação constitucional à possibilidade de se vincular, para qualquer fim, as receitas provenientes dos impostos, positivada no art. 167, inciso IV, da CF. Não pode ser entendida com uma contribuição, nos moldes do art. 149 da CF, porque não se destina apenas a um parcela do grupo social, mas à todas as pessoas.

Conclui o Ministro, amparado pela doutrina de Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Hugo Thamir Rodrigues, que se trata a referida exação de uma contribuição *sui generis*, tendo em conta sua finalidade específica, *in verbis*:

“A meu ver, a COSIP considera-se um novo tipo de contribuição, que refoge aos padrões estabelecidos no art. 149 e 195 da Constituição Federal. (...) De fato, como ela ostenta características comuns a várias espécies de tributos, não há como deixar de reconhecer que os princípios aos quais estes estão submetidos também se aplicam, *modus in rebus*, à contribuição para custeio de iluminação pública”.

## 2 - Princípios tributários aplicáveis

A interposição do RE 573.675-0/SC motivou-se por grande controvérsia, na doutrina de Direito Tributário e na jurisprudência do mesmo assunto, sobre a constitucionalidade ou não da Emenda Constitucional que autorizou a cobrança da chamada COSIP na fatura de energia elétrica daqueles que tivessem o dever de pagá-la. O parquet daquele Estado, titular da presente ação, em seus argumentos, suscitou suposta violação aos princípios da isonomia tributária, contido no art. 150, II, da Constituição Federal, e da capacidade contributiva, situado no art. 145, §1º, também da Carta Magna, caso a cobrança se desse da maneira prescrita pelo dispositivo constitucional em adição.

O princípio da isonomia tributária, também conhecido como princípio da igualdade tributária ou princípio da proibição dos privilégios odiosos, fundamenta-se no princípio constitucional geral de que todos são iguais perante a lei (arts. 5º, caput e I, e 19, III), e resta consagrado no título que impõe as limitações constitucionais ao poder de tributar, dispondo da seguinte maneira:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos. (...)”.

35[16] Op. Cit., p. 3.

O ditame supratranscrito garante que todos os contribuintes que se encontram no Território Nacional devem ser tratados de maneira igual, no caso de estarem em situação idêntica, ou desigualmente, se estiverem em situações diversas. O tratamento desigual, no entanto, não suporta distinções atinentes à profissão, rendimentos, títulos ou direitos e, por isso, é perfeitamente cabível a afirmação de que esta cláusula constitucional visa a coibir possíveis práticas arbitrárias da Administração Tributária com relação àqueles que a ela se submetem.

Vejamos as palavras de Eduardo Sabbag<sup>36</sup>[17] sobre o ponto:

“Isso implica dizer que, existindo uma lei “A”, todos os contribuintes deve se sujeitar ao seu mandamento, desde que, obviamente, perfeitamente enquadrados na hipótese tributária por ela descrita. Desse modo, não é possível a alegação de haver pessoas diferentes a ponto de, sob tal pretexto, não serem incluídas no comando normativo. Portanto, os aspectos subjetivos (atividades ilícitas; nulidade, anulabilidade ou invalidade de ato ou negócio jurídico; incapacidade civil) da pessoa tributada não devem ser levados em conta para fins de interpretação de alcance do fato gerador do tributo, devendo este ser pautado exclusivamente por aspectos objetivos (“cláusula Non Olet”).”

Eis os ditames do art. 149-A, inserido na Carta Magna através da Emenda Constitucional nº 39/2002, incluído seu parágrafo único:

**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.

Ante o dispositivo acima transcrito, e o fato de ele ignorar, em seu caput, os incisos seguintes do art. 150, que tratam de outros princípios tributários, entre eles o da isonomia, a doutrina abalizada passou a discutir a ausência ou a presença da necessidade de obediência aos demais princípios, mesmo sendo o dispositivo silente quanto aos mesmos.

No entanto, ainda que o caput do art. 149-A não traga previsão expressa de que o princípio da igualdade tributária necessita ser respeitado quando da instituição e cobrança da COSIP, o mesmo deve ser levado em consideração, já que a instituição de qualquer tributo depende da observação aos enunciados do art. 150 da CF, salvo as exceções constitucionalmente autorizadas. Ainda, trazer os dispositivos legais daquele artigo a ser obedecidos pela contribuição em edição nos parece um tanto inócuo, já que, mesmo na ausência daquele ditame, a espécie tributária deveria ser editada em consonância com o referido princípio, por se tratar este, nas palavras do próprio relator, Ministro Ricardo Lewandowski, de uma cláusula pétreia.

Da mesma forma entende Aurora Tomazini de Carvalho<sup>37</sup>[18]:

“O artigo 149-A preceitua que a instituição da CIP deve observar o art. 150 I e II da Constituição Federal. Este preceito parece-nos inócuo. Semanticamente é repetitivo, apenas pode ser interpretado como um reforço aos princípios da legalidade e isonomia tributária por parte do legislador, mas que não precisava estar ali, pois a instituição de qualquer tributo (salvo as exceções constitucionalmente autorizadas) depende da observação aos enunciados do art. 150 da CF. Neste mesmo entendimento, o fato do artigo 149-A não fazer menção ao princípio da anterioridade (art. 150 III “b”), não significa que esta não deve ser respeitada”.

---

36[17] SABBAG, Eduardo. *Resumo do princípio constitucional da isonomia ou igualdade tributária*. Disponível em: <http://www.lfg.com.br/material/OAB/Ext.%20Pleno/Prof/Isonomia%20Tributaria%2027-03N.pdf>. Acesso em: 19 de abril de 2011.

37[18] CARVALHO, Aurora Tomazini de. *O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/141.pdf>. Acesso em: 19 de abril de 2011.

A doutrina abalizada entende que, em razão de este princípio estar delimitado também no Sistema Tributário Nacional, não há possibilidade de edição de lei material tributária sem a observância do mesmo<sup>38</sup>[19], argumento este que embasou as alegações do Ministério Público do Estado de Santa Catarina, que vislumbrou flagrante atentado a este princípio na cobrança da COSIP apenas daqueles que consomem energia elétrica.

Explica que a violação ao princípio da igualdade tributária reside no fato de que os que se beneficiam do serviço de iluminação pública não são somente os que se utilizam da energia elétrica e efetivamente a pagam, já que o serviço é prestado, sem distinção, a todos os cidadãos. A corte a quo, por sua vez, pugna pela desnecessidade de observância do inciso II do art. 150 no que tange à instituição da COSIP, ante à falta de previsão constitucional expressa no artigo que a autoriza, argumento este que cai por terra, tendo em vista o dever de respeitar o referido artigo, ainda que não haja previsão expressa, simplesmente por ele representar uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Em voto substancial, o Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, com base nas palavras do renomado doutrinador gaúcho Leandro Paulsen, atentou para o fato de que algumas limitações ao poder de tributar são elevadas à condição de cláusulas pétreas. A igualdade tributária, derivada do princípio da igualdade, não pode ser diferente, razão pela qual, ignorando-se uma possível interpretação gramatical do texto do art. 149-A, impõe-se, também, à COSIP, a observância dos incisos II, IV e V do art. 150 da Carta Magna.

Vencida a discussão atinente à aplicabilidade ou não do princípio da isonomia tributária na instituição da COSIP, sendo vencedor o entendimento do dever de observância do mesmo, passou-se a analisar se havia ou não afronta ao mesmo na cobrança da aludida contribuição na fatura de energia elétrica, não obstante haver previsão constitucional neste sentido.

Afora o voto do Ministro Marco Aurélio, que verificou gritante violação ao princípio da isonomia quando da cobrança da COSIP apenas daqueles que, efetivamente, pagam uma fatura de energia elétrica, todos os outros Ministros do Supremo Tribunal Federal presentes naquela ocasião acompanharam o entendimento do Relator. Este, em suma, atentava para a necessidade de se aplicar o princípio da isonomia com certo “tempero” ao caso em questão, já que também os critérios de razoabilidade e proporcionalidade deveriam ser obedecidos. Assim, sendo humanamente impossível determinar quem se beneficia da iluminação pública, a justiça fiscal de que tanto necessitamos se faz possível por meio do emprego do consumo mensal de energia elétrica de cada imóvel como parâmetro para ratear os gastos com a iluminação pública. É que os principais beneficiários do serviço de iluminação pública, prestado pelo Estado, são aqueles que exercem suas atividades na circunscrição onde se cobra a referida contribuição, e uma maneira eficaz de identificar essas pessoas se dá por meio de suas faturas de energia elétrica.

Já para a capacidade contributiva, que é corolário do princípio da Igualdade, e está presente na Constituição Federal em seu art. 145, §1º, temos que é um preceito moral que orienta a instituição de tributos<sup>39</sup>[20], de modo a impor aos que demonstram maior capacidade econômica – riqueza - uma carga tributária maior.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>40</sup>[21], o princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva. É que, considerando as diferenças existentes entre os mais diversos contribuintes de tributos no país, o legislador proporcionará tratamento justo aos mesmos se recolher os tributos de maneira desigual e com base na riqueza demonstrada por cada um. Estará, pois, considerando as disparidades e utilizando-as para promover justiça social.

O aludido princípio constitui limitação ao poder de tributar do Estado, posto que deve ser observado, ainda que esteja sujeito à cláusula do “sempre que possível”, já que algumas espécies tributárias dificultam sobremaneira a sua aplicação prática. Visa a suprimir possíveis abusos cometidos pelo Estado, no sentido de coibir a incidência de

---

38[19] JACKISH, Aline. *O IPTU como instrumento de efetivação da isonomia tributária no espaço local*. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/aline\\_jackisch.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/aline_jackisch.pdf). Acesso em: 19 de abril de 2011.

39[20] PAOLIELLO, Patrícia Brandão. *O princípio da capacidade contributiva*. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>. Acesso em: 24 de abril de 2011.

40[21] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 118.



carga tributária igual a indivíduos que demonstrem níveis dispare de riqueza. Assim, ainda que o *caput* do art. 149-A da Constituição Federal não traga previsão expressa da necessidade de obediência deste princípio na cobrança da COSIP, o mesmo deve ser observado, por se tratar de princípio inerente ao Direito Tributário Brasileiro moderno.

A Lei Complementar Municipal 7/2002, editada pelo Município de São José/SC apresenta tabela de alíquotas incidentes sobre a Tarifa de Iluminação Pública, que variam de acordo com o consumo de energia elétrica pelos consumidores residenciais ou comerciais. Desta forma, aqueles que consomem mais energia elétrica, suportam uma alíquota mais pesada da COSIP, incidente sobre o total gasto pelo Estado com o serviço de iluminação pública.

O Ministério Público do Estado de Santa Catarina verificou flagrante desrespeito ao referido princípio no *modus operandi* imposto pela lei supracitada para a cobrança da COSIP naquele município. Aduz, em suma, que o fato de um contribuinte consumir energia elétrica em maior quantidade que outro não o faz ser mais beneficiado pela iluminação pública, posto inexistir relação entre o consumo de energia elétrica e o custo do serviço de iluminação pública.

O Município de São José, em sede de contrarrazões, referiu-se à afirmação acima como sendo incorreta. É que, na opinião de seu procurador, a capacidade contributiva é indicada pelo maior e menor consumo de energia elétrica, como se aqueles que consomem mais energia fossem detentores de maior riqueza, já que são capazes de suportar uma fatura mais onerosa do que aqueles que consomem menos e, portanto, pagam menos.

Tal entendimento foi aceito pelo Relator do RE 573.675-0/SC, Ministro Ricardo Lewandowski, e pelos Ministros votantes que acompanharam seu entendimento, salvo o Ministro Marco Aurélio, que discordou do mesmo. Em suma, o Relator concordou com o sistema adotado pela Lei Complementar Municipal, que estabeleceu um sistema progressivo de alíquotas em seu art. 2º, tendo como base de cálculo o valor da Tarifa de Iluminação Pública, apurado mensalmente e correspondente ao custo mensal da iluminação pública, variando as alíquotas conforme a qualidade dos consumidores de energia elétrica – por exemplo, residenciais ou comerciais – e quantidade de seu consumo, entendendo que este esquema foi elaborado em obediência ao princípio da capacidade contributiva.

No entanto, nosso entendimento nos leva a discordar do Ministro e a concordar com o *parquet*, por crermos que a fatura de energia elétrica não é instrumento hábil a medir a capacidade contributiva de quem quer que seja, já que, por exemplo, um imóvel pode estar fechado e lá não haver consumo de energia elétrica, mas o seu proprietário pode ser pessoa de recursos e poder contribuir mais do que outro que utilize bastante energia elétrica em sua residência. Há de se desenvolver um novo critério que diminua as injustiças e as disparidades, de maneira a colocar em prática o espírito do princípio da capacidade contributiva e coroar os ideais de justiça fiscal.

### 3 – A determinação dos contribuintes da COSIP

A Lei Complementar Municipal 7/2002, editada no Município de São José, Estado de Santa Catarina, que gerou discussões a respeito da constitucionalidade do artigo 149-A da Constituição Federal Brasileira, além de trazer, em seu texto, uma espécie de tabela de alíquotas, tratou de determinar os contribuintes da COSIP. Para tanto, dividiu os consumidores de energia elétrica, alvo da cobrança da referida contribuição, entre residenciais e não residenciais, não importando, para isso, se seus imóveis ou domicílios se situavam em área rural ou urbana. Criou, portanto, um verdadeiro mecanismo de cobrança, de modo a diminuir possível sonegação fiscal, assim como assegurar a arrecadação de tal contribuição daqueles que, por força de Lei Maior, a ela estão ligados.

Conforme já devidamente explanado anteriormente, tal sistemática não constitui afronta ao princípio da isonomia, visto que é entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal a necessidade de um certo temperamento na sua aplicação à exação em questão, dadas as suas peculiaridades. Este ponto foi alvo de destaque no voto do Ministro Ricardo Lewandowski, que, ainda, pontuou que, no que tange à COSIP, a isonomia tributária deve ser entendida sob um prisma de proporcionalidade e razoabilidade. Se não há como delimitar quais as pessoas que se beneficiam ou não da iluminação pública, e se o fazem sempre ou somente em certas ocasiões, a razoabilidade impõe que sejam determinadas por meio de outro critério, qual seja, a fatura de energia elétrica.

Por conta disso, e baseado nesta premissa, determinou-se que não há inconstitucionalidade alguma em

estabelecer o dever de satisfazer esta exação àqueles cujos nomes constam em faturas de energia elétrica, especialmente porque a contribuição existe e deve ser paga. Em não se podendo apontar, com certeza absoluta, os sujeitos que se beneficiam de seu fato gerador, qual seja, o oferecimento de serviço de iluminação pública, razoavelmente deve-se impor o dever a alguns indivíduos. A previsão constitucional, adicionada por meio de Emenda, optou por fazê-lo por meio da fatura de energia elétrica, mas outros critérios poderiam, plenamente, ter sido selecionados.

#### 4 – Base de Cálculo e Alíquota

Caracterizadas pelas finalidades estabelecidas constitucionalmente, as contribuições devem ser, obrigatoriamente, destinadas a objetivos previamente traçados, não se permitindo que o produto de sua arrecadação tenha destinação diversa, nem tampouco supere o valor efetivo que incorre na prestação do serviço.

A Contribuição de Iluminação Pública - exação ora analisada, com fulcro no art. 149-A c/c EC n. 39, foi instituída com o intento de custear os serviços de iluminação pública, podendo, ainda, ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica.

No entanto, apesar de prever a instituição de tal exação, a referida emenda não determinou a base de cálculo a ser utilizada pelo ente tributante, deixando o estabelecimento do aspecto quantitativo a cargo da lei municipal instituidora do tributo.

Diante dessa discricionariedade do instituidor, observa-se, em todo território nacional, uma diversidade nas bases de cálculos e alíquotas aplicadas em tais contribuições e, em consequência dela, uma intensa discussão acerca da sua constitucionalidade.

O Recurso Extraordinário de n. 573675/SC, cujo relator foi o Min. Ricardo Lewandowski, discute a constitucionalidade da Contribuição de Iluminação Pública instituída, na cidade de São José/SC, pela Lei Complementar n. 7/2002, principalmente, no que se refere ao aspecto quantitativo desse tributo.

Em seu art. 2, a retrocitada lei estabelece como base de cálculo a Tarifa de Iluminação Pública (TIP), apurada mensalmente e correspondente ao custo mensal do serviço público de iluminação, assim como estipula a progressividade das alíquotas a serem utilizadas na tributação.

Em outras palavras, a TIP é calculada mensalmente, levando-se em consideração o total gasto pelo município com a prestação do serviço, e rateada pelos contribuintes, conforme alíquotas estabelecidas de acordo com o tipo de usuário.

O recorrente, no caso em análise, alega que essa progressividade das alíquotas fere princípio constitucional, bem como aduz que a base de cálculo dessa exação confunde-se com a base de cálculo do ICMS.

No entanto, não assiste razão ao recorrente, como bem explanou o relator, Min. Ricardo Lewandowski.

Dizer isto, primeiramente, porque a progressividade das alíquotas não desrespeita o princípio da igualdade, posto que, estabelecer percentuais de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte, nada mais é que tratar desigualmente os desiguais, conforme dispõe o princípio constitucional da isonomia.

Ademais, utilizar o consumo mensal de cada residência como parâmetro para estabelecimento da alíquota é uma maneira eficaz de pregar a justiça fiscal, uma vez que contribuirão com um percentual maior aqueles que consomem mais energia elétrica, requisito este que demonstra o poder aquisitivo do contribuinte.

Há, nesse sentido, ensinamento do professor Hugo de Brito Machado:

"[...] a igualdade no direito tributário, deve ser compreendida no sentido de proporcionalidade, pois constituiria um verdadeiro absurdo pretender-se que todos

pagassem o mesmo tributo.<sup>41[22]</sup>" (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27 ed. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 289)

A segunda adução, aquela que concerne à confusão das bases de cálculo da COSIP e do ICMS, também não merece prosperar, visto que a aquela não incide diretamente sobre o consumo de energia elétrica, correspondendo, apenas, ao rateio dos gastos com a iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica.

É válido ressaltar que o valor arrecado com essa exação não pode exceder o gasto público com a prestação do serviço, requisito esse obedecido pela Lei municipal n. 7/2002.

## 5 – Considerações finais

Diante do julgado analisado, o RE 573.675/SC, no qual o STF considerou válida a cobrança da Contribuição de Iluminação Pública prevista no art. 149-A da CF/88, pode-se concluir que cada município tem o arbítrio para legislar acerca da contribuição para custeio da Iluminação Pública através de lei complementar municipal, visto que é de sua competência exclusiva.

A natureza tributária da COSIP, antes questionada, encontra-se definitivamente consolidada: A COSIP, apesar de possuir aspectos semelhantes aos de ambos, não é taxa, nem tampouco imposto, é uma quinta espécie tributária, conhecida como contribuição especial.

Ademais, em razão da discricionariedade ofertada ao Distrito Federal e Municípios, grande controvérsia há no que concerne ao aspecto quantitativo desta contribuição.

No entanto, o relator do RE, Min. Lewandowski, foi enfático ao afirmar que a progressividade da alíquota era um meio de se obter justiça fiscal e a base de cálculo da COSIP não podia confundir-se com a do ICMS, aquela nada mais era que o rateio do gasto público com o serviço de iluminação pública.

Sendo assim, o ministro entendeu não ter havido ofensa a qualquer princípio constitucional, em particular aos da isonomia e da capacidade contributiva. Para ele, os parâmetros utilizados pela Lei Complementar do Município para o rateio dos gastos com o consumo de iluminação pública entre pessoas selecionadas adotou critérios objetivos, não excedendo os limites da razoabilidade e da proporcionalidade.

Dessa forma, o ministro Ricardo Lewandowski negou provimento ao recurso, tendo sido seguido pela maioria.

## Referências bibliográficas

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4 ed. São Paulo: Método, 2010.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL, *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/legislação>>. Acesso em: 20/04/2011.

BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http:// WWW.planalto.gov.br/legislação](http://WWW.planalto.gov.br/legislação)>. Acesso em: 20/04/2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/141.pdf>. Acesso em: 19 de abril de 2011.

Recurso extraordinário 573.675-0 - Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudência>>.

---

41[22] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27 ed. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 289

Acesso em: 16/04/2011.

HARADA, Kiyoshi. *Contribuição para custeio de iluminação pública*. Disponível em: < <http://www.iob.com.br>>. Acesso em: 19/04/2011.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *A contribuição de iluminação pública- CIP*. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 18/04/2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 118.

SABBAG, Eduardo. *Resumo do princípio constitucional da isonomia ou igualdade tributária*. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br/material/OAB/Ext.%20Pleno/Prof/Isonomia%20Tributaria%2027-03N.pdf>>. Acesso em: 19 de abril de 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

---

#### DADOS DE CATALOGAÇÃO

MOURA, Giovanna Paola B. B. L; QUEIROZ, Camila Vilar; MELO, Joeslany. Aspectos constitucionais da cosip - uma análise à luz do stf. *in Cognitio Juris*, João Pessoa, Ano I, Número 3, dezembro 2011.

A Revista Cognitio Juris não se responsabiliza pelos ideários, conceitos, apreciações, julgamentos, opiniões e considerações lançados nos textos dos artigos. Os textos são de inteira e exclusiva responsabilidade de seus autores.