



A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA PELA COSIP: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU DELEGAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA?*

Paulo Rosenblatt**
Rodrigo Zovka da Paz***

RESUMO

O presente artigo examina a controvérsia jurídica em torno da atribuição, por lei municipal, de responsabilidade tributária às distribuidoras de energia elétrica pela arrecadação da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), fenômeno recorrente na estruturação de parcerias público-privadas de iluminação pública no Brasil. Parte-se do exame dos arts. 121, 128 e 7º do Código Tributário Nacional para distinguir dois institutos frequentemente confundidos pelo legislador municipal: a responsabilidade tributária em sentido estrito e a delegação da capacidade tributária ativa. Em seguida, analisa-se a jurisprudência sobre o tema, contrapondo-se as correntes favorável e contrária à caracterização das distribuidoras como responsáveis tributárias, bem como o panorama comparado de legislações municipais de referência. Demonstra-se que a supressão, pela própria lei municipal, da sujeição patrimonial do responsável ao inadimplemento do contribuinte compromete os planos da validade e da eficácia da norma, gerando antinomia interna entre o *nomen iuris* empregado e o regime jurídico efetivamente instituído. A hipótese é que a distinção terminológica não é neutra e que a opção legislativa mais consentânea com a segurança jurídica é a explicitação do regime de delegação da capacidade tributária ativa nos projetos de lei municipais que tratam do cofaturamento da COSIP, reservando-se a nomenclatura da responsabilidade tributária em sentido estrito para os casos em que se pretenda, de fato, atribuir à concessionária o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte inadimplente.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. COSIP. Iluminação pública.

ABSTRACT

This article examines the legal controversy surrounding the municipal attribution of tax liability to electric power distribution utilities for the collection of the Contribution for Funding the Public Lighting Service (COSIP), a recurring issue in the structuring of public-private partnerships for public lighting in Brazil. The analysis begins with articles 121, 128 and 7 of the Brazilian National Tax Code (CTN) in order to distinguish two institutes that municipal legislators frequently conflate: tax liability in the strict sense and the delegation of active tax capacity. It then reviews the Brazilian case law, contrasting the lines of precedent favorable and unfavorable to treating distributors as tax-liable parties, together with a comparative overview of reference municipal statutes. The study shows that when a municipal statute itself removes the responsible party's patrimonial exposure to the taxpayer's default, it compromises the planes of validity and effectiveness of the norm, producing an internal antinomy between the legal label used and the regime actually instituted. The article concludes that terminological choice is not neutral, and that the course of action most consistent with legal certainty is to make explicit, in municipal bills dealing with COSIP co-billing, the regime of delegation of active tax capacity, reserving the strict tax-liability label for cases in which the legislator truly intends to make the utility answer for the tax in place of a defaulting taxpayer.

Keywords: Tax liability. COSIP. Public lighting.

* Publicado em 12 set. 2026.

** Doutor em Direito Tributário Pela Universidade de Londres. Mestre e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Professor de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco. Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado.

*** Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Pós-Graduado em Direito Administrativo pela Universidade Federal de Pernambuco. Advogado. Atua na estruturação jurídica de concessões comuns e PPPs, abrangendo modelagem jurídica, elaboração de editais, contratos, matrizes de riscos e apoio à condução de projetos de infraestrutura desenvolvidos em parceria com instituições como BNDES e Caixa Econômica Federal.



1 INTRODUÇÃO

A Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), instituída pela Emenda Constitucional nº 39/2002 mediante a inclusão do art. 149-A na Constituição Federal, autoriza expressamente os Municípios e o Distrito Federal a cobrar o tributo na fatura de consumo de energia elétrica. Essa faculdade constitucional, concebida para viabilizar e facilitar a arrecadação de um tributo cujo universo de contribuintes coincide, em larga medida, com o de consumidores de energia elétrica, tornou-se, nas últimas duas décadas, fonte de intensa litigiosidade entre municípios e concessionárias de distribuição.

O cerne da controvérsia reside na qualificação jurídica da posição que a distribuidora ocupa nessa relação. Parcela expressiva dos municípios brasileiros, ao editar ou revisar suas leis da COSIP, optou por atribuir à concessionária a condição de “responsável tributária” pelo recolhimento da contribuição, com o objetivo de mitigar o risco de inadimplência dos consumidores de energia elétrica e reduzir os custos operacionais da arrecadação. Essa opção legislativa, contudo, nem sempre observa com rigor os requisitos e os efeitos que o Código Tributário Nacional (CTN) associa ao instituto da responsabilidade tributária, dando ensejo a normas municipais que empregam a terminologia de um regime jurídico para, na prática, disciplinar outro, substancialmente distinto.

O problema ganha relevância prática direta no contexto da estruturação de parcerias público-privadas (PPP) de iluminação pública, modelagem que se expandiu significativamente no Brasil a partir da assunção, pelos municípios, da titularidade dos ativos de iluminação pública anteriormente geridos pelas distribuidoras. Nesses projetos, a definição do regime jurídico aplicável à arrecadação da COSIP repercute diretamente na modelagem financeira da concessão, na relação contratual entre o poder concedente e a concessionária de iluminação pública e na exposição da distribuidora de energia elétrica a litígios que podem comprometer a continuidade do cofaturamento.

Convém explicitar a mecânica dessa repercussão, que tem endereço preciso na modelagem: a estrutura de garantia da contraprestação pública. A Lei nº 11.079/2004 arrola, no art. 8º, os mecanismos pelos quais as obrigações pecuniárias assumidas pela Administração em contrato de parceria público-privada podem ser garantidas, e o inciso I admite, como o primeiro deles, a vinculação de receitas, observado o art. 167, IV, da Constituição Federal. Como a vedação constitucional à vinculação alcança apenas a receita de impostos, e não a das contribuições, a COSIP é receita naturalmente vocacionada a integrar essa estrutura.



O art. 149-A da Constituição Federal já a institui com destinação afetada ao custeio do serviço de iluminação pública – destinação que, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, foi ampliada 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 –, de modo que vinculá-la à contraprestação devida à concessionária não desvia o tributo de sua finalidade, apenas operacionaliza a afetação que lhe é própria.

Daí a arquitetura corrente nesses projetos, em que a arrecadação da contribuição é canalizada para conta vinculada movimentada por instituição financeira depositária e, quando exigido pelos financiadores, objeto de cessão fiduciária dos recebíveis, formando o núcleo da estrutura de garantia da concessão. O que se oferece como garantia não é o tributo em abstrato, mas a expectativa de que os valores ingressem naquela conta em montante e periodicidade estáveis, razão pela qual a qualificação jurídica da distribuidora deixa de ser questão de técnica tributária e passa a ser variável da modelagem. Definir se ela é responsável tributária ou mera delegatária da capacidade tributária ativa é definir o grau de exposição desse fluxo a litígio.

Floriano de Azevedo Marques Neto e Vitor Rhein Schirato registram que a Lei nº 11.079/2004 buscou mitigar, entre outros, o risco de crédito do Poder Público e o risco de desvio dos recursos destinados às despesas do contrato de parceria (MARQUES NETO; SCHIRATO, 2011, p. 124). Maurício Portugal Ribeiro descreve o mecanismo pelo qual essa mitigação se realiza: no *project finance*, oferta-se em garantia a vinculação das receitas futuras do projeto, cujo recebimento é confiado a instituição financeira e depositado em conta vinculada. Esse arranjo produz dois efeitos: a facilitação do pagamento ao financiador e a garantia de crédito pela vinculação da destinação da receita (RIBEIRO, 2011, p. 139-140). É esse o desenho que a arrecadação da COSIP alimenta nos projetos municipais de iluminação pública.

O presente artigo tem por objetivo examinar essa controvérsia sob quatro perspectivas complementares. Em primeiro lugar, revisita-se a teoria geral da sujeição passiva tributária, distinguindo a responsabilidade tributária em sentido estrito (art. 128 do CTN) da delegação da capacidade tributária ativa (art. 7º do CTN), institutos que, a despeito de sua natureza radicalmente diversa, são frequentemente confundidos pelo legislador municipal. Em segundo lugar, analisa-se o panorama jurisprudencial formado pelos Tribunais de Justiça estaduais e pelo Supremo Tribunal Federal, identificando-se as correntes favorável e contrária à atribuição de responsabilidade tributária às distribuidoras, bem como os fundamentos que sustentam cada uma delas. Em terceiro lugar, propõe-se um instrumental analítico, ancorado na teoria dos três



planos do mundo jurídico de Pontes de Miranda, para aferir a coerência interna das legislações municipais que tratam do tema, com aplicação a um estudo comparado de diplomas municipais de referência. Por fim, isola-se a discussão tributária das duas questões de natureza regulatória com que costuma ser confundida – a obrigatoriedade e a gratuidade do cofaturamento –, à luz do arcabouço federal mais recente.

A hipótese central do artigo é a de que a controvérsia jurisprudencial e legislativa sobre a matéria decorre, em larga medida, de uma confusão terminológica: aquilo que a maior parte dos municípios efetivamente disciplina, sob o rótulo de “responsabilidade tributária”, corresponde, em sua substância jurídica, à delegação da capacidade tributária ativa prevista no art. 7º do CTN, regime que não comporta a sujeição patrimonial da distribuidora ao inadimplemento do contribuinte. Demonstrar essa hipótese e extrair suas consequências práticas para a redação de normas municipais é o propósito deste trabalho.

2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA: CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A obrigação tributária principal, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária (BALEEIRO; DERZI, 2015). O art. 121 do CTN disciplina o polo passivo dessa relação, definindo o sujeito passivo da obrigação principal como “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, e desdobrando essa figura em duas categorias distintas:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O contribuinte é, portanto, aquele que mantém relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. No microssistema normativo da COSIP, a jurisprudência e as legislações municipais convergem no sentido de que o contribuinte é o consumidor final de energia elétrica, na condição de proprietário, titular do domínio útil ou possuidor de unidade imobiliária conectada à rede de distribuição, que se beneficia, direta ou indiretamente, do serviço de iluminação pública.

O responsável, por sua vez, é um terceiro que, sem revestir a condição de contribuinte, isto é, sem manter relação pessoal e direta com o fato gerador, tem sua obrigação de pagar o



tributo instituída por disposição expressa de lei. A atribuição dessa responsabilidade não é, contudo, uma prerrogativa irrestrita do legislador. O art. 128 do CTN condiciona sua validade a requisitos específicos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Da leitura do dispositivo, extraem-se dois requisitos cumulativos, amplamente reconhecidos pela doutrina e pela jurisprudência: (i) a previsão em lei expressa; e (ii) a vinculação do terceiro ao fato gerador da obrigação. Como leciona Hugo de Brito Machado, o responsável tributário é aquele que, “sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei”, vínculo esse que, embora não pessoal e direto, deve necessariamente existir, sob pena de descaracterização do próprio instituto (MACHADO, 2002, p. 133).

Os arts. 121, parágrafo único, II, e 128 do CTN não são, a rigor, dispositivos redundantes, mas complementares: o primeiro admite que a lei eleja terceiro como sujeito passivo; o segundo condiciona essa eleição ao vínculo com o fato gerador e define o grau de subsidiariedade em que remanesce o contribuinte. A norma de responsabilidade não descreve o fato gerador do tributo, mas fato distinto que autoriza a lei a deslocar o dever de pagar para pessoa diversa daquela que realizou o fato imponible, de modo que a validade dessa norma depende de que o fato escolhido guarde conexão com a materialidade tributada. É exatamente esse teste de conexão que a seção 5 mostrará mal resolvido no caso da COSIP.

Maria Rita Ferragut (2019, p. 17-19), ao enfrentar diretamente a tensão entre os dois dispositivos, observa que o art. 121, parágrafo único, II, aparenta autorizar ampla discricionariedade na eleição do terceiro, que o art. 128 vem em seguida limitar. Para ela, o campo de eleição do responsável é duplamente controlado; de um lado, pela vinculação ao fato jurídico tributário ou ao sujeito que o praticou; de outro, e cumulativamente, pela necessidade de se assegurar ao responsável o ressarcimento da quantia por ele recolhida, mediante retenção ou reembolso, sob pena de a exigência recair sobre patrimônio estranho à manifestação de riqueza tributada e assumir feição confiscatória. Esse segundo controle, menos lembrado no debate sobre a COSIP, será decisivo no exame da analogia com a retenção na fonte,



desenvolvido na seção 5.2, na qual não há quantia devida pelo responsável ao contribuinte, não há retenção possível, e o reembolso depende de adimplemento que o responsável não tem meios de obter.

O primeiro requisito extraído do art. 128 do CTN, previsão em lei, é de verificação relativamente simples, bastando que o diploma municipal da COSIP contenha dispositivo expresso nesse sentido. O segundo requisito, todavia, é o que concentra a controvérsia jurisprudencial examinada na seção 5 deste artigo: a jurisprudência tem oscilado quanto a saber se a mera veiculação da cobrança na fatura de energia elétrica é suficiente para caracterizar o vínculo indireto exigido pelo art. 128 do CTN, ou se esse vínculo pressupõe uma relação jurídica mais substancial entre a distribuidora e o fato gerador do tributo, a prestação do serviço de iluminação pública.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar tema correlato de substituição tributária previdenciária, assentou balizas importantes sobre os limites da atribuição de responsabilidade a terceiro, aplicáveis por analogia ao debate ora tratado:

Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites [...]. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva [...]. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. (BRASIL. STF. RE 603.191/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 01/08/2011).

O precedente é relevante porque evidencia que a atribuição de responsabilidade tributária, mesmo quando formalmente prevista em lei, está sujeita a um controle de razoabilidade e proporcionalidade quanto ao conteúdo do dever imposto ao terceiro colaborador, controle esse que, como se verá adiante, incide diretamente sobre a compatibilidade entre a arrecadação da COSIP via fatura de energia e a imposição, à distribuidora, de riscos e ônus que extrapolam sua função instrumental de cobrança.



3 A DELEGAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA COMO INSTITUTO DISTINTO

A confusão terminológica que permeia grande parte das legislações municipais sobre a COSIP decorre, em boa medida, da falta de distinção entre dois institutos que a Constituição Federal e o CTN tratam de forma inconfundível: a competência tributária e a capacidade tributária ativa.

A competência tributária é o poder constitucional, atribuído a cada ente federativo, de instituir, regular e disciplinar tributos por meio de lei. Trata-se de atributo indelegável, cujo exercício se esgota no ato de legislar. A capacidade tributária ativa, por sua vez, é a aptidão para figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária já constituída, exercendo as funções de arrecadar, fiscalizar e executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Diferentemente da competência, a capacidade tributária ativa é delegável, nos termos expressos do art. 7º do CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

[...]

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos. (BRASIL, 1966).

Registre-se, desde logo, um dado decisivo para a hipótese aqui sustentada: o caput do art. 7º admite a delegação apenas entre pessoas jurídicas de direito público, de modo que o cometimento da função arrecadatória a pessoa de direito privado (como é a concessionária de distribuição) encontra fundamento próprio no § 3º do mesmo artigo, que expressamente o exclui do conceito de delegação de competência. É nesse dispositivo, e não no art. 128, que se aloja o regime jurídico do cofaturamento da COSIP.

A delegação da capacidade tributária ativa é, em sua essência, um instituto de natureza operacional e administrativa. O delegatário atua como intermediário entre o Fisco e o contribuinte, arrecadando recursos que serão posteriormente repassados ao ente público competente, sem assumir, com isso, qualquer responsabilidade patrimonial pelo inadimplemento do contribuinte. A responsabilidade tributária, ao revés, cria um vínculo obrigacional de pagamento: o responsável assume, perante o Fisco, o dever de recolher o tributo, inclusive com recursos próprios, caso o contribuinte originário não o faça. Como bem sintetiza Sacha Calmon Navarro Coêlho, o responsável tributário é aquele “obrigado ao



pagamento do tributo em lugar do contribuinte, ou juntamente com ele, por expressa determinação legal” (COELHO, 2015, p. 711).

A distinção entre os dois institutos não é meramente acadêmica. Ela repercute diretamente sobre o risco jurídico e financeiro assumido pelo terceiro incumbido da arrecadação. Enquanto a delegação da capacidade tributária ativa limita a exposição do delegatário ao correto exercício de suas funções instrumentais de cobrança e repasse, a responsabilidade tributária em sentido estrito impõe a ele o ônus de suportar, com patrimônio próprio, a inadimplência do contribuinte, ônus que, no caso da COSIP, seria potencialmente incompatível com a posição da distribuidora de energia elétrica, que não dispõe de mecanismos legais para mitigar esse risco, tais como a interrupção do fornecimento de energia por inadimplência da contribuição ou o repasse do custo via reajuste tarifário, ambos submetidos à disciplina regulatória federal da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

É precisamente essa incompatibilidade estrutural que a jurisprudência, examinada na seção seguinte, tem identificado como o principal obstáculo à caracterização da distribuidora como responsável tributária em sentido estrito.

4 A COSIPE E O COFATURAMENTO NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA

O art. 149-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 39/2002, autoriza os Municípios e o Distrito Federal a instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, facultando, em seu parágrafo único, “a cobrança na fatura de consumo de energia elétrica” (BRASIL, 1988). O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 573.675/SC sob o rito da repercussão geral (Tema 44), reconheceu a constitucionalidade da COSIP, qualificando-a como tributo sui generis, e validou a utilização da fatura de energia elétrica como veículo de arrecadação (BRASIL. STF. RE 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 25/03/2009).

A opção do constituinte derivado por facultar a cobrança na fatura de energia teve propósito eminentemente pragmático: viabilizar a arrecadação de um tributo cujo universo de contribuintes (os consumidores de energia elétrica conectados à rede) coincide, em ampla medida, com a base de usuários já cadastrada e faturada mensalmente pela concessionária local. O modelo consolidou-se, na prática administrativa da maioria dos municípios brasileiros, por meio de convênios de arrecadação celebrados com as distribuidoras, mediante os quais a concessionária se limitava a prestar serviço de processamento, faturamento e cobrança,



recebendo como contrapartida uma taxa de administração historicamente fixada, nos convênios de arrecadação examinados na elaboração deste estudo, entre 0,5% e 5% do montante arrecadado.¹

Nesse arranjo conveniente, a distribuidora repassava ao Tesouro Municipal apenas o que efetivamente conseguia arrecadar, permanecendo o risco de inadimplência integralmente sob a responsabilidade do ente público, a quem cabia inscrever o débito em dívida ativa e promover a execução fiscal cabível. A insatisfação de parcela dos municípios com a taxa de administração cobrada pelas distribuidoras, somada à busca por reduzir a inadimplência remanescente sob sua responsabilidade, motivou uma onda legislativa de revisão dos códigos tributários municipais, caracterizada pela denúncia unilateral dos convênios preexistentes e pela edição de leis que passaram a qualificar as distribuidoras como “substitutas tributárias” ou “responsáveis legais” pelo recolhimento da COSIP.

É justamente esse movimento legislativo, de transição do modelo conveniente de mera delegação de arrecadação para a terminologia da responsabilidade tributária, que deflagrou a controvérsia jurisprudencial examinada a seguir.

5 O PANORAMA JURISPRUDENCIAL

5.1 A corrente contrária à atribuição de responsabilidade tributária

A partir de levantamento jurisprudencial concentrado nas decisões proferidas a partir de 2019, com ênfase no período posterior ao início da pandemia da Covid-19, verifica-se que os Tribunais de Justiça estaduais têm caminhado, de forma majoritária, para a consolidação de entendimento contrário à atribuição de responsabilidade tributária às distribuidoras de energia elétrica pela COSIP, sob o fundamento de ausência de vínculo com o fato gerador do tributo.

Ilustrativo desse entendimento é o julgamento proferido pelo Tribunal de Justiça da Bahia, que reconheceu a ilegalidade de lei municipal que impôs à concessionária local a

¹ Foram examinados os convênios de arrecadação da COSIP celebrados com a Celesc Distribuição S.A. pelos Municípios catarinenses de Agrolândia, Agronômica, Atalanta, Aurora, Braço do Trombudo, Chapadão do Lageado, Dona Emma, Ibirama, Imbuia, José Boiteux, Laurentino, Lontras, Mirim Doce, Petrolândia, Presidente Getúlio, Presidente Nereu, Rio do Sul, Salete, Santa Terezinha, Trombudo Central, Vidal Ramos, Vitor Meireles e Witmarsum; o convênio celebrado entre o Município de Francisco Beltrão/PR e a Copel Distribuição S.A.; e o convênio celebrado entre o Município de São Pedro da Aldeia/RJ e a Enel Distribuição Rio. Os percentuais variam conforme o instrumento e a distribuidora, de modo que o intervalo indicado no texto reflete os convênios efetivamente examinados, não um padrão nacional.



obrigação de calcular e recolher a COSIP, sujeitando-a a penalidades e à obrigação de promover a arrecadação sem contrapartida remuneratória:

Como a Empresa Agravante é mero agente arrecadador da COSIP, diretamente dos Contribuintes, na fatura de consumo de energia elétrica, não poderia a Lei Municipal criar outras obrigações mais amplas, além do quanto estabelecido na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, posto que, em atenção aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não é admissível compelir à empresa concessionária do serviço de energia elétrica, a título de substituição tributária, deveres e obrigações demasiadamente onerosos que desvirtuem a natureza da COSIP. Isso porque, nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional, o responsável tributário deve possuir relação com o fato gerador do tributo. (BRASIL. TJBA. Agravo de Instrumento nº 8031015-30.2023.8.05.0000, Rel. Des. Carmem Lúcia Santos Pinheiro, 5ª Câmara Cível, j. 25/10/2023).

Em sentido convergente quanto à qualificação jurídica, ainda que com resultado diverso quanto à validade da lei local, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, em julgado mais recente, reconheceu a legalidade da legislação municipal que atribui à concessionária a obrigação de arrecadar e repassar a COSIP, mas fez questão de qualificar essa atribuição como “mera função instrumental de arrecadação”, incompatível com a sujeição passiva indireta prevista no art. 128 do CTN:

A legislação municipal não atribui à concessionária a condição de contribuinte do tributo, mas apenas lhe confere função instrumental de arrecadação e repasse da contribuição aos cofres públicos, o que não viola o art. 128 do CTN. [...] A atribuição à concessionária de energia elétrica da função de arrecadar e repassar a COSIP constitui mecanismo legítimo de operacionalização da arrecadação, sem caracterizar responsabilidade tributária pelo tributo. (BRASIL. TJRN. Apelação Cível nº 0800821-72.2023.8.20.5129, Rel. Des. Amílcar Maia, 3ª Câmara Cível, j. 24/03/2026).

O precedente do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte é particularmente relevante porque, além de afastar a natureza de responsabilidade tributária em sentido estrito, reconheceu a ilegitimidade da cobrança de tarifa pela concessionária em razão do serviço de arrecadação e determinou a restituição de valores cobrados indevidamente a esse título, sinalizando que a matéria relativa à remuneração do serviço de cofaturamento, de natureza regulatória, deve ser tratada em separado da questão estritamente tributária.

Merece também referência o entendimento firmado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, o qual, em cognição sumária, identificou incongruências práticas na imposição de responsabilidade tributária à concessionária: a impossibilidade de a distribuidora promover a cobrança judicial dos valores inadimplidos, cuja competência a lei local reservava ao próprio Município; a vedação legal à interrupção do fornecimento de energia como sanção por inadimplência da contribuição, nos termos da Lei nº 8.987/1995; e a impossibilidade de a



concessionária reajustar livremente a tarifa de energia elétrica, sujeita à regulação federal, para fazer frente aos custos assumidos. A conjugação desses fatores levou o tribunal a reconhecer que a imputação de responsabilidade tributária criaria situação anômala, na qual a distribuidora arcaria com os valores inadimplidos sem dispor de qualquer instrumento legal para mitigar ou reaver o prejuízo (BRASIL. TJMG. Agravo de Instrumento-Cv nº 1.0680.18.000745-1/001, Rel. Des. Fábio Torres de Sousa (JD Convocado), 8ª Câmara Cível, j. 21/03/2019).

A mesma premissa (a de que a concessionária é mera arrecadadora) comparece, com estabilidade, na jurisprudência formada em torno das ações de repetição de indébito da COSIP, na qual se reconhece a ilegitimidade passiva da distribuidora ao fundamento de que ela não é destinatária final do tributo, limitando-se sua atuação à arrecadação e ao repasse dos valores ao Município, a quem cabe responder pela restituição (BRASIL. TJMG. Apelação Cível nº 1.0105.11.024167-3/001, Rel. Des. Raimundo Messias Júnior, 2ª Câmara Cível, j. 15/01/2013). O dado é significativo para a tese aqui sustentada: se a distribuidora não integra a relação jurídico-tributária a ponto de responder pela devolução do indébito, tampouco se sustenta sua qualificação como responsável apta a responder pelo crédito.

A doutrina converge. Ferragut (2019, p. 45) assinala que, na substituição tributária, o substituto paga o tributo “às expensas do substituído”, razão pela qual é este último, e não aquele, o titular do direito de requerer a devolução do indébito. A observação ilumina o dado jurisprudencial em dois planos. De um lado, confirma que a titularidade da restituição acompanha quem suporta o tributo, e não quem o arrecada. De outro, e sobretudo, explicita que mesmo na substituição autêntica o recolhimento se faz com recursos do contribuinte, e não com patrimônio próprio do responsável em caráter definitivo, de sorte que um modelo em que a distribuidora suportasse a inadimplência sem via de ressarcimento não seria substituição, mas figura estranha ao instituto.

5.2 A corrente favorável à atribuição de responsabilidade tributária

Em sentido oposto, o Tribunal de Justiça de São Paulo, em precedentes que examinaram os diplomas municipais paradigmáticos de São Paulo e de Santos, consolidou entendimento favorável à validade da atribuição de responsabilidade tributária às distribuidoras. No julgamento envolvendo a legislação do Município de São Paulo (modelo instituído pela Lei municipal nº 13.479, de 30 de dezembro de 2002, que inspirou dezenas de outras legislações municipais), o relator, tomando como premissa a natureza tributária da COSIP, reconhecida



pelo STF no RE 573.675/SC, reputou presentes os dois requisitos do art. 128 do CTN: a previsão legal expressa e a vinculação ao fato gerador, identificada na relação entre a concessionária e o fornecimento de energia elétrica que dá origem à condição de contribuinte:

[A atribuição de responsabilidade por substituição à concessionária] tem harmonia com o prescrito nos arts. 121, II, e 128, ambos do CTN, e 149-A, parágrafo único, da CF. [...] desbancar o vínculo da empresa concessionária com o fato gerador, sem quebrá-lo em relação ao consumidor de energia elétrica por ligação regular ao sistema de energia, é, na hipótese legal, incongruente. (BRASIL. TJSP. Apelação nº 9151625-84.2007.8.26.0000, Rel. Des. Vicente de Abreu Amadei, 1ª Câmara de Direito Público, j. 2011).

Em julgado posterior, envolvendo a legislação do Município de Santos, o mesmo tribunal reafirmou a validade do modelo, equiparando a posição da distribuidora à do empregador incumbido de reter o imposto de renda na fonte (BRASIL. TJSP. Apelação nº 1005388-05.2015.8.26.0562, Rel. Des. Leonel Carlos da Costa, 8ª Câmara de Direito Público, j. 2016), analogia que também comparece no Parecer nº 00322/2016/PFANEEL/PGF/AGU, emitido pela Procuradoria Federal junto à ANEEL, segundo o qual “não há óbice a que as concessionárias de distribuição sejam eleitas como substitutas tributárias da COSIP” (BRASIL. AGU. Parecer nº 00322/2016/PFANEEL/PGF/AGU, 27 jun. 2016).

A analogia com a retenção na fonte, contudo, não resiste a exame mais rigoroso. O empregador que retém o imposto de renda desconta o tributo de quantia que ele próprio deve ao contribuinte: o recolhimento opera-se com recursos que já se encontram sob seu domínio e que seriam, de todo modo, transferidos ao beneficiário. A distribuidora, ao contrário, nada deve ao consumidor, apenas cobra dele. Não há, no cofaturamento da COSIP, fluxo financeiro do responsável para o contribuinte de que se possa descontar o tributo; há cobrança de terceiro, com risco integral de inadimplemento. A retenção na fonte pressupõe, portanto, uma relação de débito que inverte o sentido do fluxo financeiro e que está ausente na hipótese examinada, o que compromete a força da analogia invocada pelos precedentes favoráveis.

O ponto encontra amparo na construção dogmática do instituto. Ao tratar das modalidades de repercussão jurídica que asseguram ao responsável a recuperação do valor recolhido, Ferragut (2019, p. 26) define a retenção na fonte como a incidência de norma que permite ao sujeito passivo abater, do valor que por ele deveria ser pago ao terceiro realizador do fato jurídico tributário, o montante do tributo devido. O mecanismo pressupõe, portanto, uma dívida do responsável para com o contribuinte, sem a qual não há de que abater. Não por acaso, ao definir a substituição, a autora identifica no antecedente da norma uma relação entre



substituto e substituído que exemplifica invariavelmente por vínculos de pagamento “venda e compra de mercadorias, pagamento e recebimento de salário, pagamento e recebimento de honorários por serviços prestados” (FERRAGUT, 2019, p. 39). Nenhum desses vínculos se reproduz entre a distribuidora e o consumidor no que toca à COSIP, porque a concessionária não paga ao contribuinte, cobra dele. Faltando a relação de débito, falta o pressuposto da retenção, e a analogia invocada pelos precedentes favoráveis perde o seu suporte técnico.

Um exame mais detido desses precedentes favoráveis, todavia, revela um dado relevante para a tese central deste artigo: nenhuma das legislações examinadas nesses julgados (nem a de São Paulo, nem a de Santos) contém dispositivo que afaste expressamente a sujeição patrimonial da distribuidora ao inadimplemento do contribuinte. A responsabilidade tributária é, nesses casos, atribuída “de forma limpa”, sem a ressalva que, como se demonstrará na seção 6, compromete a coerência interna de outros diplomas municipais de referência. Essa constatação sugere que os precedentes favoráveis não necessariamente validariam um modelo legislativo que combine a nomenclatura da responsabilidade tributária com a exclusão de seu efeito essencial.

5.3 A posição do Superior Tribunal de Justiça

A matéria chegou às duas Cortes superiores, com divergências, e o quadro só se torna inteligível quando se separam as duas perguntas nele embutidas: a primeira, se é válida a lei municipal que qualifica a distribuidora como responsável tributária; a segunda, quem deve figurar no polo passivo quando o consumidor pede a restituição do que pagou a título de COSIP. Uma envolve o cotejo entre lei local e lei federal; a outra, a natureza da relação jurídica em que a distribuidora se insere. Por isso receberam tratamento diverso no Supremo Tribunal Federal (STF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ), e é da segunda que se extrai o subsídio mais direto para a hipótese aqui sustentada.

Diversos recursos extraordinários interpostos contra decisões dos Tribunais de Justiça estaduais sobre a matéria tiveram seguimento negado pelo Supremo Tribunal Federal, com fundamento na Súmula nº 280 do próprio STF, segundo a qual “por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário”. O entendimento reiterado da Corte é o de que a controvérsia relativa à responsabilidade tributária das distribuidoras pela COSIP demanda a interpretação de legislação municipal infraconstitucional, o que afasta a competência extraordinária do STF:



O STF reconheceu, no julgamento do RE nº 573.675-RG/SC (Tema nº 44 do ementário da Repercussão Geral), a constitucionalidade da cobrança e do consequente repasse da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública na fatura de energia elétrica, nos moldes do art. 149-A, parágrafo único, da Constituição da República. Na iterativa jurisprudência desta Suprema Corte, a discussão atinente à responsabilidade tributária recair sobre a concessionária de serviço público não atinge a estatura constitucional necessária, ante a necessidade do exame pormenorizado da lei municipal, a atrair a incidência do enunciado nº 280 da Súmula do STF. (BRASIL. STF. ARE 1.154.633/SP, Rel. Min. André Mendonça, 2ª Turma, j. 09/04/2024).

O STJ, por sua vez, tampouco examina o mérito da atribuição de responsabilidade tributária, embora por fundamento próprio. Quando a distribuidora sustenta que a lei municipal violou os arts. 121 e 128 do CTN, o que se pede, na substância, é a declaração de ilegalidade do diploma local em face de lei federal, hipótese que o art. 102, III, “d”, da Constituição reserva ao STF. Daí a orientação reiterada de que a matéria não comporta exame em recurso especial, sob pena de usurpação de competência. Assim decidiu a Segunda Turma ao apreciar a legislação do Município de Itararé/SP, que atribuíra à concessionária a responsabilidade pelo faturamento e pelo recolhimento da contribuição (BRASIL. STJ. AgInt no AREsp 1.487.642/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, 2ª Turma, j. 19/11/2019), e no mesmo sentido se orientou o exame da legislação do Município de Guarapuava/PR, em que a distribuidora invocara expressamente os arts. 121 e 128 do CTN (BRASIL. STJ. AgInt no AREsp 1.772.573/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, decisão monocrática, j. 16/03/2021).

Há, contudo, uma questão que o STJ efetivamente decide, e que é a mais reveladora para a hipótese aqui sustentada. Nas ações em que o consumidor pretende a restituição de valores pagos a título de COSIP, a definição de quem deve ocupar o polo passivo não depende da interpretação da lei municipal, mas da natureza da relação jurídica em que a distribuidora se insere. Nesse ponto, a orientação da Corte é:

O STJ possui entendimento no sentido de que, nas ações que visam a discutir a Contribuição Social de Iluminação Pública – COSIP, cumuladas com repetição do indébito, o polo passivo deve ser ocupado pelo ente público que detém competência tributária para a sua instituição, pois a mera possibilidade de sua inclusão na fatura de consumo não legitima, para tanto, a concessionária. (BRASIL. STJ. Rel 6.562/BA, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, j. 25/04/2012).²

O julgado, proferido pela Primeira Seção, à unanimidade, apoia-se em precedente que já assentara a ilegitimidade passiva da concessionária e a legitimidade do Município nas ações sobre a contribuição (BRASIL. STJ. REsp 960.604/RS, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ

² Para registro, a jurisprudência antecede o recorte temporal do levantamento referido na seção 5.1.



22/11/2007). Registre-se que o precedente foi julgado sob a sistemática, hoje superada, da reclamação dirigida contra acórdão de turma recursal estadual (Resolução STJ nº 12/2009), circunstância que não infirma a orientação de mérito, ali apresentada como entendimento já assentado da Corte. Mais relevante que o resultado, porém, é o fundamento com que o relator afastou a alegação de que a relação seria de consumo, mediante analogia com a extinta CPMF: assim como o lançamento a débito do tributo, pelas instituições financeiras, nas contas de seus titulares, não convertia a relação tributária em relação de consumo nem autorizava a repetição contra os bancos, também aqui “o simples fato de haver inserção de um agente meramente arrecadador não modifica a natureza da relação jurídica”.

Confirma-se, no plano federal, o que a seção 5.1 extraiu da jurisprudência estadual: a veiculação da contribuição na fatura de energia não converte a distribuidora em sujeito passivo, mas apenas em agente de arrecadação. Sucede que esse mesmo vínculo, reputado insuficiente para atrair a legitimidade passiva na repetição do indébito, é precisamente o único invocado pelos precedentes favoráveis examinados na seção 5.2 para caracterizar a vinculação ao fato gerador exigida pelo art. 128 do CTN. Um mesmo vínculo não pode ser, a um só tempo, insuficiente para colocar a distribuidora no polo passivo da restituição e bastante para colocá-la no polo passivo da obrigação principal. Conclui-se que a orientação do STJ indica tratar-se de vínculo instrumental, apto a sustentar a delegação da capacidade tributária ativa, e não a responsabilidade tributária em sentido estrito.

A consequência prática desse quadro é dupla. De um lado, no que toca à validade da atribuição de responsabilidade tributária, os Tribunais de Justiça estaduais permanecem livres para adotar entendimentos divergentes sobre a matéria, sem que a controvérsia seja pacificada em nível nacional. De outro, ainda que não exista precedente vinculante específico sobre a atribuição de responsabilidade tributária às distribuidoras, o STF possui entendimento consolidado, em matéria correlata, de que a atribuição de responsabilidade tributária que não observe as balizas do art. 128 do CTN (norma geral de direito tributário vinculante para todos os entes federativos) desafia a própria ordem constitucional, por violação à repartição de competências legislativas em matéria tributária (BRASIL. STF. RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 03/11/2010).



6 A ANTINOMIA INTERNA: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SEM SUJEIÇÃO PATRIMONIAL

6.1 A precisão terminológica como condição de validade da norma

Paulo de Barros Carvalho ensina que “o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas expressas em linguagem, que tem por fim regular a conduta das pessoas nas suas relações intersubjetivas” (CARVALHO, 1999, p. 1). Dessa premissa decorre uma consequência metodológica relevante para a análise das legislações municipais sobre a COSIP: o ordenamento jurídico, como sistema de linguagem, exige que os termos empregados pelo legislador correspondam rigorosamente aos institutos que pretendem designar. Quando a lei municipal emprega a expressão “responsabilidade tributária”, não está meramente escolhendo um rótulo textual, mas acionando um regime jurídico inteiro, com pressupostos, estrutura e consequências próprias, entre as quais avulta a sujeição do responsável ao pagamento do tributo em caso de inadimplemento do contribuinte.

É recorrente, contudo, que legislações municipais de referência combinem essa nomenclatura com dispositivo que afasta expressamente esse efeito essencial, dispondo, em síntese, que a concessionária de energia elétrica “não responderá pelo pagamento em lugar do contribuinte inadimplente com o tributo”. A convivência entre o caput, que institui a “responsabilidade tributária”, e o parágrafo excludente, que nega o seu efeito nuclear, configura uma antinomia interna que compromete a coerência do diploma legal.

Ao classificar as normas que recaem sobre terceiros, Ferragut (2019, p. 29) distingue a norma de responsabilidade daquelas que impõem apenas deveres instrumentais, isto é, a realização de atos “não dotados de caráter pecuniário”, e recusa a estas últimas a qualidade de responsabilidade tributária, ao fundamento de que “a responsabilidade tem caráter patrimonial, e os deveres instrumentais não”. O critério é decisivo para o exame das leis municipais da COSIP: quando o diploma afasta a sujeição patrimonial e conserva apenas os deveres de cobrar e repassar, o que remanesce não é norma de responsabilidade com efeito reduzido, mas norma de natureza diversa, cuja denominação correta não é a que o legislador empregou. A autora observa, no mesmo passo, que a pessoa obrigada à retenção na fonte é sujeito passivo justamente porque o seu dever “detém, indiscutivelmente, caráter pecuniário”, respondendo por multa e, conforme o caso, pelo próprio tributo não retido (FERRAGUT, 2019, p. 30). Confirma-se, por contraste, que o traço distintivo do instituto está no comprometimento patrimonial, e não na função arrecadatória.



6.2 Os três planos do mundo jurídico

A teoria dos três planos do mundo jurídico — existência, validade e eficácia —, sistematizada por Pontes de Miranda em seu Tratado de Direito Privado e desenvolvida por Marcos Bernardes de Mello (MELLO, 2003; MELLO, 2004), oferece instrumental analítico preciso para examinar essa antinomia. Como ensina Pontes de Miranda, “existir, valer e ser eficaz são conceitos tão inconfundíveis que o fato jurídico pode ser, valer e não ser eficaz, ou ser, não valer e ser eficaz. As próprias normas jurídicas podem ser, valer e não ter eficácia” (PONTES DE MIRANDA, 1954, t. IV, § 359.1, p. 48).

No plano da existência, verificam-se os elementos nucleares que fazem a norma ingressar no mundo jurídico: a edição por ente competente, mediante processo legislativo adequado, sobre matéria de sua competência constitucional. Legislações municipais que disciplinam a COSIP, em regra, não apresentam controvérsia quanto a esse plano: são editadas por municípios dotados de competência para instituir o tributo nos termos do art. 149-A da Constituição Federal.

No plano da validade, examinam-se os elementos complementares do suporte fático, isto é, os requisitos que tornam o ato não apenas existente, mas conforme ao ordenamento jurídico superior. É nesse plano que a antinomia se manifesta com maior intensidade: ao instituir a “responsabilidade tributária” no caput e, simultaneamente, afastar seu efeito essencial em parágrafo específico, a lei municipal entra em contradição direta com o art. 128 do CTN. Esse dispositivo, enquanto norma geral de direito tributário, com status de lei complementar nacional, vincula todos os entes federativos (art. 146, III, da Constituição Federal) e exige que o responsável assuma, por força de lei, a obrigação de responder pelo crédito tributário.

No plano da eficácia, por fim, verificam-se os elementos que permitem à norma produzir os efeitos a que se destina. O dispositivo que afasta a sujeição patrimonial da distribuidora esvazia por completo a eficácia do instituto nominalmente instituído pelo caput: a distribuidora não assume, na prática, a obrigação de pagar em lugar do consumidor inadimplente, e o Fisco municipal não obtém, por meio dessa norma, a garantia adicional de crédito que a responsabilidade tributária, por definição, deveria proporcionar. Como observa Ricardo Marcondes Martins, ao analisar os efeitos dos vícios do ato administrativo à luz da obra de Pontes de Miranda (MARTINS, 2008, p. 337-351), o ato jurídico pode “ser e valer, posto que não tivesse efeitos, ou algum ou alguns dos efeitos” (PONTES DE MIRANDA, 1954, t. V, §



529.2, p. 102). É exatamente essa situação que se verifica quando a lei municipal invoca a responsabilidade tributária sem lhe atribuir o efeito que a define.

A conclusão que se extrai desse exame é direta: quando a lei municipal emprega a expressão “responsabilidade tributária” e, no mesmo dispositivo legal, exclui a sujeição do responsável ao pagamento em caso de inadimplemento do contribuinte, o resultado jurídico e prático do conjunto normativo não é a responsabilidade tributária em sentido estrito, mas a delegação da capacidade tributária ativa prevista no art. 7º, in fine, do CTN. Há, nesses casos, um divórcio entre o significante empregado pelo legislador e o significado concreto produzido pela norma.

6.3 Estudo comparado de legislações municipais

A comparação entre diplomas municipais de referência ilustra com precisão essa distinção. O primeiro modelo é o da Lei Complementar nº 2.697/2017 do Município de Orleans/SC, que atribui, no caput do art. 1º, “responsabilidade tributária” à empresa concessionária de distribuição de energia elétrica para a arrecadação da COSIP e, no § 6º do mesmo artigo, estabelece que ela “não responderá pelo pagamento em lugar do contribuinte inadimplente com o tributo”. A combinação é exatamente a antinomia descrita: o caput aciona o regime do art. 128 do CTN e o parágrafo suprime seu efeito nuclear, de modo que o diploma nomeia responsabilidade tributária e institui delegação da capacidade tributária ativa.

No polo oposto está a Lei Complementar nº 17/2002 do Município de Palhoça/SC, que, na redação dada ao art. 4º pela Lei Complementar nº 231/2016 e ao respectivo parágrafo único pela Lei Complementar nº 335/2023, disciplina a mesma relação operacional sem, em momento algum, recorrer à terminologia da responsabilidade tributária: autoriza o Executivo a celebrar convênio ou contrato com a concessionária para “operacionalizar a apuração e cobrança” da contribuição e impõe o repasse do valor total até o décimo dia útil do mês subsequente ao da arrecadação, de forma não onerosa ao Município, vedada à concessionária a compensação dos valores arrecadados com créditos de que seja titular perante o ente municipal. O diploma preserva a coerência interna e corresponde, com fidelidade terminológica, ao regime de delegação da capacidade tributária ativa do art. 7º do CTN.

Interessante variação desse quadro comparativo é oferecida pela Lei nº 9.329/2003 do Município de Porto Alegre/RS, que, a despeito de utilizar a nomenclatura da responsabilidade tributária no art. 6-A e de reproduzir, no § 6º desse dispositivo, ressalva análoga à de Orleans, estrutura nos §§ 2º a 5º consequências jurídicas próprias e rigorosas para o inadimplemento das



obrigações instrumentais da própria distribuidora: encargos moratórios, multas e obrigações acessórias diretamente imputáveis à concessionária pelo descumprimento de seus deveres de cobrança e repasse. Nesses casos, embora o responsável não responda pelo inadimplemento do contribuinte, responde com rigor pelo inadimplemento de suas próprias obrigações instrumentais de arrecadação, o que revela, também aí, que a essência do arranjo corresponde à delegação da capacidade tributária ativa, ainda que travestida sob outra denominação.

A lição que se extrai do exame comparado é a de que a opção pela nomenclatura não é juridicamente neutra: Palhoça, ao disciplinar o modelo operacional de cobrança e repasse sem invocar a terminologia da responsabilidade tributária, logrou preservar a coerência interna de sua legislação, ao passo que Orleans e Porto Alegre, ao combinarem essa nomenclatura com a exclusão de seu efeito essencial, produziram diplomas legais estruturalmente contraditórios, mais expostos a questionamento judicial. Registre-se que o padrão antinômico aqui descrito não alcança os diplomas de São Paulo e de Santos examinados na seção 5.2, uma vez que, como ali assinalado, nenhum deles contém a ressalva de não sujeição patrimonial, razão pela qual não integram esse conjunto.

7 O QUADRO REGULATÓRIO FEDERAL E A GRATUIDADE DO COFATURAMENTO

É importante isolar metodologicamente a discussão tributária examinada nas seções anteriores de duas outras discussões, de natureza regulatória, com as quais costuma ser confundida pelas legislações municipais e pela prática negocial entre municípios e distribuidoras: (i) a obrigatoriedade de a distribuidora operacionalizar a cobrança da COSIP por meio da fatura de energia elétrica; e (ii) a possibilidade de remuneração da distribuidora por esse serviço.

Essas duas discussões pertencem à relação de concessão de distribuição de energia elétrica, de competência federal, regida pela ANEEL, e não à relação jurídico-tributária entre o Município e o sujeito passivo da COSIP. O Decreto federal nº 12.068/2024, que regulamenta a licitação e a prorrogação das concessões de distribuição de energia elétrica, é expresso ao determinar, em seu art. 4º, XI, “b”, que a minuta do termo aditivo ao contrato de concessão deverá conter cláusula segundo a qual “a arrecadação de tributos na fatura de energia elétrica decorrente de obrigação constitucional ou legal não será considerada atividade empresarial ou fonte de receitas alternativas, complementares e acessórias” (BRASIL, 2024). Esse dispositivo,



lido em conjunto com o art. 477, § 3º, da Resolução Normativa ANEEL nº 1.000/2021, segundo o qual a obrigação de cofaturamento “independe da celebração de convênio ou ato similar” (ANEEL, 2021), evidencia que o arcabouço regulatório federal mais recente caminha no sentido de tornar o cofaturamento da COSIP uma obrigação legal e gratuita da distribuidora, e não uma faculdade remunerável condicionada à negociação de convênio.

A eficácia desse arcabouço regulatório, todavia, pode encontrar-se comprometida em concessões já renovadas antes da entrada em vigor do referido decreto, ou suspensa por decisões judiciais obtidas por associações representativas do setor elétrico em ações que contestam normas correlatas da ANEEL. Nesses cenários específicos, a distribuidora pode permanecer, no plano contratual-regulatório, em posição de exigir a celebração de convênio ou de resistir à gratuidade compulsória, circunstância que, todavia, em nada altera a conclusão alcançada quanto à natureza estritamente tributária da terceira discussão, examinada nas seções 2 a 6 deste artigo: a posição jurídica da distribuidora na relação com o Fisco municipal, seja como mera agente arrecadadora, seja como responsável tributária em sentido estrito.

É precisamente essa terceira discussão, a única de natureza tributária entre as três, que remanesce como competência autônoma e exclusiva do Município, no exercício de sua competência constitucional para legislar sobre os tributos de sua alçada, imune ao alcance de eventuais decisões judiciais que apenas suspendam a eficácia de normas regulatórias federais.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O exame desenvolvido ao longo deste artigo permite sistematizar a controvérsia em torno da responsabilidade tributária das distribuidoras de energia elétrica pela COSIP em duas discussões juridicamente distintas no plano tributário, que não se confundem com as duas questões de natureza regulatória isoladas na seção 7, e cuja confusão constitui o principal equívoco que tem permeado o debate legislativo e jurisprudencial sobre o tema.

A primeira discussão diz respeito à possibilidade jurídica de atribuir à distribuidora a condição de responsável tributária pela COSIP nos moldes do art. 128 do CTN, com todos os efeitos que decorrem desse instituto: sujeição ao pagamento do tributo em caso de inadimplemento do contribuinte, responsabilidade patrimonial perante o Fisco municipal e possibilidade de execução fiscal direta contra a distribuidora. A jurisprudência majoritária dos Tribunais de Justiça estaduais, no levantamento referido na seção 5, tem caminhado para a rejeição dessa tese, ao fundamento da ausência de vínculo direto e substancial entre a



distribuidora e o fato gerador do tributo: a prestação do serviço de iluminação pública, atividade de competência municipal que não se confunde com o fornecimento de energia elétrica, de competência federal.

A segunda discussão diz respeito à possibilidade de estruturar, por lei municipal, a obrigação de a distribuidora cobrar e repassar a COSIP por meio da fatura de energia, sem responder pelo inadimplemento do contribuinte. Trata-se, em sua substância jurídica, da delegação da capacidade tributária ativa prevista no art. 7º do CTN, regime plenamente compatível com a Constituição Federal e amplamente praticado pelos municípios brasileiros, ainda que parte significativa das legislações municipais o denomine, de forma tecnicamente imprecisa, de “responsabilidade tributária”.

A relevância prática dessa distinção para a estruturação de parcerias público-privadas de iluminação pública é direta. A opção pela responsabilidade tributária em sentido estrito exigiria a revisão dos projetos de lei municipais para conferir coerência e eficácia ao instituto, o que, à luz do panorama jurisprudencial predominantemente desfavorável, representaria a assunção de risco jurídico elevado, tanto para o Município quanto para a modelagem financeira da concessão. A opção pela delegação da capacidade tributária ativa, por sua vez, dispensa ajustes substanciais nos instrumentos legislativos já existentes na maioria dos municípios, por já corresponder, em sua essência, ao modelo operacional efetivamente praticado.

Essa consequência projeta-se diretamente sobre a estrutura de garantia do projeto. A garantia da contraprestação pública nas parcerias público-privadas de iluminação pública apoia-se, de regra, na vinculação de receitas autorizada pelo art. 8º, I, da Lei nº 11.079/2004, operacionalizada por conta vinculada alimentada pela arrecadação da COSIP (*Escrow Account*) e, quando exigido pelos financiadores, reforçada pela cessão fiduciária dos recebíveis da contribuição. A qualidade dessa garantia é função direta da previsibilidade do fluxo arrecadatório, e essa previsibilidade depende, por sua vez, da higidez da norma municipal que disciplina quem cobra, em que prazo repassa e sob quais sanções.

É nesse ponto que a escolha terminológica examinada neste artigo deixa de ser questão de rigor acadêmico. Uma lei municipal que qualifique a distribuidora como responsável tributária e, no mesmo dispositivo, afaste sua sujeição patrimonial entrega ao projeto um sistema de liquidez cuja base normativa é internamente contraditória e, por isso, mais exposta a questionamentos em esfera judicial, impugnação que, se acolhida, não atinge apenas o dispositivo, mas o fluxo que sustenta a conta vinculada e, por consequência, a equação



econômico-financeira da concessão. A explicitação do regime de delegação da capacidade tributária ativa produz norma coerente, alinhada ao modelo operacional efetivamente praticado e ao entendimento predominante nos tribunais, e disciplina justamente aquilo que interessa à bancabilidade: prazo certo de repasse, vedação à retenção e à compensação e sanções pelo descumprimento das obrigações instrumentais de arrecadação.

Marcos Nóbrega (2010, p. 89) sintetiza os dois objetivos sobre os quais se assenta a Lei nº 11.079/2004: evitar que o governo comprometa irresponsavelmente recursos públicos e oferecer garantias adicionais ao investidor privado. A lei municipal que disciplina com precisão a arrecadação da COSIP serve diretamente ao segundo objetivo sem tensionar o primeiro: não cria despesa nova nem amplia o comprometimento fiscal do Município, apenas confere previsibilidade jurídica à receita que já lhe pertence e que sustenta a contraprestação.

Recomenda-se, à luz de todo o exposto, que os projetos de lei municipais que disciplinam o cofaturamento da COSIP evitem a nomenclatura da responsabilidade tributária sempre que não pretendam, de fato, atribuir à distribuidora o dever de responder patrimonialmente pelo inadimplemento do contribuinte. A explicitação do regime de delegação da capacidade tributária ativa, com disciplina própria sobre prazos de repasse, vedação à compensação de valores, gratuidade do serviço e penalidades pelo descumprimento das obrigações instrumentais de arrecadação, preserva a coerência interna da norma, reduz a exposição a litígios e confere maior segurança jurídica tanto aos municípios quanto às concessionárias envolvidas na estruturação desses projetos.

Para conferir concretude a essa recomendação, propõe-se o núcleo dispositivo a seguir, redigido a partir da experiência de estruturação de projetos de iluminação pública e ajustável à topografia de cada legislação local:

Art. [] Fica delegada à distribuidora de energia elétrica que atende os consumidores no território do Município a capacidade tributária ativa para operacionalizar a arrecadação da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), mediante cobrança junto aos consumidores por meio da fatura mensal de consumo de energia elétrica, independentemente da celebração de convênio ou contrato.

§ 1º A data de vencimento da COSIP será a mesma da fatura mensal de consumo de energia elétrica do contribuinte, e os valores devidos a um e outro título não poderão ser pagos separadamente.

§ 2º A distribuidora efetuará o repasse integral dos valores arrecadados a título de COSIP, multa e demais acréscimos legais, de forma não onerosa ao Município, para conta do Tesouro Municipal especialmente destinada a tal fim, em até 10 (dez) dias contados do encerramento de cada período decendial de arrecadação.

§ 3º É vedada a compensação entre os valores arrecadados a título de COSIP e quaisquer créditos de que a distribuidora seja titular perante o Município, a qualquer título, devendo os valores ser repassados sem retenção ou desconto.



§ 4º A falta de repasse ou o repasse a menor nos prazos do § 2º implicará multa moratória de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, limitada a 20% (vinte por cento), e atualização monetária pelo índice aplicável aos débitos tributários municipais, elevando-se a multa a 50% (cinquenta por cento) quando a infração for apurada mediante procedimento fiscal.

§ 5º Quando, por ato ou omissão da distribuidora, a COSIP deixar de ser cobrada na fatura de energia elétrica, ficará ela obrigada a repassar ao Município o valor correspondente, acrescido dos encargos previstos no § 4º.

§ 6º A distribuidora manterá cadastro atualizado das unidades consumidoras sujeitas à contribuição, encaminhará mensalmente ao Município demonstrativo discriminado dos valores lançados, arrecadados e repassados e, até o último dia útil de janeiro de cada exercício, a relação dos contribuintes inadimplentes, para inscrição em dívida ativa ou adoção das medidas de cobrança cabíveis pelo Município.

§ 7º A concessão de isenção, remissão ou cancelamento da cobrança é de competência exclusiva do Município, e a legitimidade para requerer a restituição de indébito é do contribuinte.

O modelo não impõe à distribuidora o dever de pagar tributo alheio; atribui-lhe deveres instrumentais precisos, o que corresponde exatamente àquilo que a delegação da capacidade tributária ativa comporta. A redação tem caráter referencial e sua incorporação a cada lei municipal deve considerar a estrutura normativa local já existente sobre a COSIP e as particularidades da relação mantida com a distribuidora, preservando-se, em qualquer arranjo, o núcleo de proteção formado pela gratuidade do repasse e pela vedação à compensação.



REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). Resolução Normativa nº 1.000, de 7 de dezembro de 2021. Estabelece as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica. Brasília, DF: ANEEL, 2021.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário brasileiro. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. Procuradoria Federal junto à Agência Nacional de Energia Elétrica. Parecer nº 00322/2016/PFANEEL/PGF/AGU. Brasília, DF, 27 jun. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1.487.642/SP. Relatora: Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma. Julgamento em 19 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1.772.573/PR. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Decisão monocrática. Julgamento em 16 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Reclamação nº 6.562/BA. Relator: Min. Herman Benjamin, Primeira Seção. Julgamento em 25 abr. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 960.604/RS. Relator: Min. José Delgado, Primeira Turma. Publicação em 22 nov. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1.154.633/SP. Relator: Min. André Mendonça, 2ª Turma. Julgamento em 9 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562.276/PR. Relatora: Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno. Julgamento em 3 nov. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 573.675/SC. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno. Julgamento em 25 mar. 2009. Tema 44 da Repercussão Geral.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 603.191/MT. Relatora: Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno. Julgamento em 1º ago. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 280. Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário. Brasília, DF: STF.

BRASIL. Tribunal de Justiça da Bahia. Agravo de Instrumento nº 8031015-30.2023.8.05.0000. Relatora: Desa. Carmem Lúcia Santos Pinheiro, 5ª Câmara Cível. Julgamento em 25 out. 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Agravo de Instrumento-Cv nº 1.0680.18.000745-1/001. Relator: Des. Fábio Torres de Sousa (JD Convocado), 8ª Câmara Cível. Julgamento em 21 mar. 2019.



- BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação nº 9151625-84.2007.8.26.0000. Relator: Des. Vicente de Abreu Amadei, 1ª Câmara de Direito Público. Julgamento em 2011.
- BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação nº 1005388-05.2015.8.26.0562. Relator: Des. Leonel Carlos da Costa, 8ª Câmara de Direito Público. Julgamento em 2016.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte. Apelação Cível nº 0800821-72.2023.8.20.5129. Relator: Des. Amilcar Maia, 3ª Câmara Cível. Julgamento em 24 mar. 2026.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; SCHIRATO, Vitor Rhein. As formas de pagamento da contraprestação pública. In: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; SCHIRATO, Vitor Rhein (coord.). Estudos sobre a lei das parcerias público-privadas. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 123-141.
- MARTINS, Ricardo Marcondes. Efeitos dos vícios do ato administrativo. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da existência. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da validade. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MODELO (SC). Convênio para cobrança da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública, celebrado entre o Município de Modelo e a Celesc Distribuição S.A. Modelo, SC, [s.d.].
- NÓBREGA, Marcos. Direito da infraestrutura. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 1. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. t. IV.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 1. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. t. V.



RIBEIRO, Maurício Portugal. Concessões e PPPs: melhores práticas em licitações e contratos. São Paulo: Atlas, 2011.

UBERLÂNDIA (MG). Convênio nº 529/2015, celebrado entre o Município de Uberlândia e a Cemig Distribuição S.A., para arrecadação da Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública. Uberlândia, MG, 2015.