

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

FERNANDA MONTELEONE BARROS

**A EVOLUÇÃO DAS OBRIGAÇÕES
TRIBUTÁRIAS NAS CONSTITUIÇÕES
BRASILEIRAS E OS REFLEXOS NO ATUAL
REGIME TRIBUTÁRIO DE ENERGIA
ELÉTRICA**

BRASÍLIA-DF

2012

FERNANDA MONTELEONE BARROS

**A EVOLUÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NAS
CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E OS REFLEXOS NO
ATUAL REGIME TRIBUTÁRIO DE ENERGIA ELÉTRICA**

Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção de título de especialista no curso de
Direito da Regulação do Instituto Brasiliense de
Direito Público - IDP.

Orientador: Ricardo Brandão

BRASÍLIA-DF

2012

Dedico este trabalho a todos os mestres que encontrei pelo caminho, que conduziram o meu despertar rumo aos aspectos verdadeiramente importantes da vida.

RESUMO

Notória é a diferença entre a sociedade brasileira do século XXI e a do período colonial. Dentre as distinções há de se destacar os mecanismos institucionais para a cobrança de tributos. O estado absolutista do século XVI deu lugar às instituições democráticas. Atualmente o tributo pode ser entendido como sinônimo de justiça social, que auxilia o Estado a auferir os recursos necessários às mais diversas faixas econômicas da sociedade, de modo a compensar a falta de recursos dos menos afortunados. O trabalho a ser desenvolvido propõe-se a verificar se o contribuinte do século XXI está submetido a uma carga tributária maior ou menor, em comparação aos contribuintes de outros momentos da história do Brasil. Também serão abordados os reflexos da evolução das obrigações tributárias no atual regime tributário de energia elétrica. Como parâmetro será utilizada a Constituição Federal de 88, de modo a ser confrontada a legislação tributária em vigor com os textos constitucionais anteriores.

Palavras-chave: Tributação, Sistema Tributário Nacional, Constituições brasileiras.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
1. A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: HISTÓRICO.....	04
2. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA SOB O PONTO DE VISTA DAS CONSTITUIÇÕES NACIONAIS	10
3. AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	17
4. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E O BRASIL DO SÉCULO XXI	34
5. DISCUSSÃO – A EVOLUÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E OS REFLEXOS NO ATUAL REGIME TRIBUTÁRIO DE ENERGIA ELÉTRICA	38
CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS	47

INTRODUÇÃO

As obrigações tributárias estão presentes em todas as fases da história da civilização. Especificamente sobre a história de nosso país, destaca-se que no Brasil Colônia era comum que projetos de colonização do território fossem financiados, sendo que o propósito da coroa portuguesa neste sentido era único: de enriquecer e engrandecer a sua Metrópole. O sistema português de cobrança de tributos sustentava-se na prática da “derrama”, ou seja, da cobrança forçada de um imposto atrasado sobre todo e qualquer tipo de produção¹.

Na Colônia não existia um método desenvolvido a fim de estabelecer as quotas de impostos. A regra geral era a cobrança uma quinta parte de tudo que fora produzido, seja na forma de bens ou na forma de ouro, prática comum naquela época. O *quantum* arrecadado era em parte utilizado para sustentar a Corte Local, sendo que a maior parte dos recursos era levada diretamente para a Corte portuguesa. Fica evidenciado, portanto, que os recursos arrecadados não eram utilizados em benefício das populações locais².

Com o tempo a sociedade passou por grandes transformações. O Brasil do século XXI é exemplo disso. O estado absolutista do século XVI deu lugar às instituições democráticas, de um Estado Burguês³. O tributo pode ser percebido como um instrumento de justiça social, que auxilia o Estado a auferir os recursos necessários para a manutenção e equilíbrio econômico, visando a compensar a falta de recursos dos cidadãos menos afortunados.

¹ FAUSTO, Boris. **Historia do Brasil**. 5. ed. São Paulo: Ed. Univ. São Paulo, 1997.

² SILVA, F. Assis. **Historia do Brasil**: Colônia, Império e Republica. 1983.

³ NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Imunidades**: Contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. 1992.

A Constituição Federal de 1988 dispõe acerca da atividade tributária da Administração Pública por meio de uma série de princípios. A Carta Magna traz em seu bojo as regras para a execução das políticas arrecadoras do Estado, bem como as limitações ao poder de tributar, objetivando proteger e garantir os direitos dos cidadãos brasileiros.

Muito embora o texto constitucional garanta a aplicabilidade dos mais diversos princípios, como por exemplo, o princípio da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, existem ainda lacunas que permitem algumas surpresas ao contribuinte, através da possibilidade de aprovação de modificações na legislação tributária, seja na forma de Decretos ou de Medidas Provisórias, que podem vir a ser editados no último dia do ano para aplicação no início do exercício financeiro seguinte.

A fixação de parâmetros para as leis tributárias, especialmente a aplicação do princípio da anterioridade, decorre, sobretudo, da necessidade de proteção dos interesses do cidadão-contribuinte.

Este trabalho acadêmico tem como finalidade a análise da evolução das obrigações tributárias que ocorreram no Brasil ao longo do tempo, de forma que seja identificado se o contribuinte do século XXI está submetido a uma carga tributária maior ou menor, em comparação aos contribuintes de outros momentos da história. Também serão abordados os reflexos da evolução das obrigações tributárias no atual regime tributário de energia elétrica. Como parâmetro será utilizada a Constituição Federal de 88, de modo a ser confrontada a legislação tributária em vigor com os textos constitucionais anteriores.

A metodologia empregada na elaboração deste trabalho, em termos de pesquisa, valeu-se do modo dedutivo e técnica de pesquisa bibliográfica e documental. Para tanto, foram desenvolvidos os quatro capítulos descritos a seguir.

O primeiro capítulo apresenta um histórico acerca da cobrança de tributos no Brasil desde a época colonial até o presente. No capítulo seguinte, a legislação tributária é apresentada sob o ponto de vista das Constituições nacionais anteriores. No terceiro capítulo, o foco é a Constituição Federal de 1988 e as limitações ao poder do Estado em tributar. O quarto capítulo aborda o Brasil do século XXI, a legislação tributária em vigor e as obrigações tributárias da sociedade atual. Por fim, a discussão específica acerca dos reflexos da evolução das obrigações tributárias por meio das sucessivas Constituições, em relação ao atual regime tributário de energia elétrica.

1. A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: HISTÓRICO.

A história da tributação no Brasil⁴ relaciona-se diretamente com a forma como a coroa portuguesa cobrava os impostos nas regiões sob seu controle. De um modo geral, havia uma organização jurídica que obrigava os comerciantes destas áreas ao pagamento de impostos.

Em meados de 1530 surgiu o primeiro imposto a ser cobrado no território colonial brasileiro, pertinente à exploração da única riqueza natural disponível na ocasião: o pau-brasil. Este imposto era pago diretamente à coroa portuguesa *in natura*, ou seja, na forma do produto explorado, o pau-brasil. O percentual tributado naquele momento era de 20% (vinte por cento) do material extraído. Os “rendeiros” ou “cobradores de rendas” eram os responsáveis por separar a parte que competia à coroa. Aos tais cobradores eram conferidos poderes absolutos, inclusive o de prender aqueles que atrasassem ou se recusassem a pagar os impostos fixados pela coroa⁵.

No período de 1530 e 1550 passou a ser emitida a Carta de Foral, ou simplesmente Foral, um documento real utilizado pelo império português, com a finalidade de disciplinar as relações de dependência com a colônia brasileira, que traziam expressas as alíquotas a serem cobradas sobre produtos extrativistas, ouro, escravos e comércio. Uma espécie de versão primitiva do código tributário que trazia em seu bojo não apenas os tributos comuns, ordinários, mas outros de caráter excepcional ou urgente, basicamente aqueles relacionados com a proteção dos bens territoriais e econômicos da coroa, na forma de soldo para as tropas e a construção de fortalezas⁶.

⁴ SARAIVA, José Hermano. **História concisa de Portugal**. 1999

⁵ ALMEIDA, Antonio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. 1969.

⁶ SARAIVA, José Hermano. **História concisa de Portugal**. 1999.

A percepção sobre a necessidade de estabelecer novos instrumentos de tributação ocorreu quando da nomeação do General Gomes Freire de Andrade como Vice-Rei no ano de 1762. O novo Vice-Rei não só manteve os tributos que eram já cobrados, como instituiu novos sobre produtos, como o ouro, o algodão, o açúcar e a aguardente. Quanto à estrutura para a cobrança desses tributos, não houve maiores diferenças em relação ao que ocorria desde a época do descobrimento, permanecendo a figura dos “rendeiros” como cobradores de impostos⁸.

A forma de cobrar impostos foi de algum modo transformada com a vinda da coroa portuguesa para o Brasil em 1807, que com ela trouxe a sua própria estrutura concernente às obrigações tributárias. Junto com a abertura dos portos brasileiros ao comércio às nações amigas, O Rei Dom João VI promoveu alterações profundas na administração da colônia, de acordo com as demandas do Reino. Dentre as principais medidas estão a criação do Tesouro Nacional e do Banco do Brasil. E isto fez com que a figura do “rendeiro” deixasse de ser necessária⁹.

A concentração de poderes na figura do Tesouro Nacional proporcionou à coroa portuguesa o implemento de novas formas de arrecadação, especificamente no tocante aos bens imóveis (construção, transferência de propriedade, etc) e à importação de bens e produtos. A renda arrecadada na forma de tais tributos destinava-se ao pagamento com as despesas da família Real, e devido a uma estrutura administrativa quase inexistente, e conseqüentemente sem critérios para sua utilização, o dinheiro era constantemente mal empregado, o que ocasionava uma permanente necessidade de aumento de alíquotas, e criação de novos impostos. Era igualmente comum a prática da bi-tributação, ou seja, a cobrança de um mesmo imposto diversas vezes, sob as mais diferentes nomenclaturas¹⁰.

⁷ AMED, F.J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.

⁸ ALMEIDA, Antonio da Rocha. **Dicionário de historia do Brasil**. 1969.

⁹ SARAIVA, José Hermano. **História concisa de Portugal**. 1999.

¹⁰ AMED, F.J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.

Com a independência do Brasil em 1822 e a promulgação de sua primeira Constituição em 1824, deu-se início a um processo de descentralização do Estado, influenciado pela doutrina do Estado liberal. A nova Constituição, em seu artigo 15, inciso X, atribuía competência ao Poder Legislativo para estabelecer montantes para despesas públicas, assim como a sua distribuição entre as duas casas - Câmara dos Deputados e Senado. A Constituição dava competência à Câmara dos Deputados para a criação de impostos¹¹.

O regime de separação de fontes tributárias, da discriminação dos impostos de competência exclusiva da União e dos Estados e Municípios, assim como da autorização aos Estados para criar novos tributos foram instituídos na primeira Constituição¹².

A partir de 1830, foram introduzidas novas mudanças na estrutura administrativa para a cobrança de tributos. Em 1831, por meio da lei datada de 4 de outubro, o Tesouro Nacional foi reorganizado e foram criadas as tesourarias provinciais. A descentralização efetivamente permitia às províncias a criação de seus próprios impostos, distintos daqueles do Estado central. Tal fato fez com que fosse necessário um melhor ordenamento e discriminação dos tributos¹³.

A Proclamação da República em 1889 e a opção por um regime federativo, não trouxeram maiores mudanças na forma como os impostos eram cobrados e distribuídos. Somente no ano de 1934, por meio do decreto nº 24.036, ocorreu uma nova reforma do Tesouro Nacional¹⁴. Esse decreto e a nova Constituição de 1934 buscavam alterar os equívocos existentes na Carta de 1891, em especial, a distribuição

¹¹ AMED, F.J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.

¹² HINRICH, H.H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. 1972.

¹³ HINRICH, H.H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. 1972.

¹⁴ HINRICH, H.H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. 1972.

de competências tributárias, o que levou à separação de Tributos da União, Tributos dos Estados e Tributos dos Municípios. Com a constituição de 1937 e a concentração de poderes nas mãos do Presidente da República, somente ele, autoridade máxima do Estado, estava apto a sancionar, promulgar e fazer publicar toda e qualquer lei¹⁵.

A Constituição de 1946 ofereceu uma nova forma de discriminação das rendas tributárias, estruturando-se, essencialmente, em alguns fundamentos básicos: a coexistência de um sistema tributário autônomo para cada unidade da federação, ou seja, União, Estados e Municípios, e a aceitação legal de uma classificação jurídica dos impostos. Os valores a serem cobrados na forma de impostos passaram a ser calculados com base nos custos e despesas do ano fiscal anterior.

Por meio da Constituição de 1946 também consagrou-se o princípio da capacidade contributiva, como um dos pilares de sustentação do direito tributário. Os problemas conjunturais econômicos da época do pós-guerra e a sobrecarga dos custos e despesas para a manutenção dos aparatos da administração dos Estados levaram a um continuado aumento dos impostos, em número e valor¹⁶.

Visando a superar este *déficit* contínuo, a Constituição de 1965, oferecia ao Presidente da República poderes extraordinários com o objetivo de reconstruir o país em todos os sentidos, e, em especial econômica e financeiramente. O Presidente passou a ter o poder de enviar ao Congresso os mais diversos tipos de projetos, entre eles, emendas à constituição, criação de projetos de lei, assim como, decretar a suspensão das garantias constitucionais e legais¹⁷.

Sob o ponto de vista fiscal, a Constituição de 1965 buscava reestruturar a economia e, para isso, o Governo adotou um plano composto por três etapas que se relacionavam entre si. No seu primeiro momento, a adoção de medidas emergenciais;

¹⁵ AMED, F.J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.

¹⁶ ALMEIDA, Antonio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. 1969.

¹⁷ BORBA, Cláudio. **Direito tributário I**: 2007.

em seguida estabeleceria formas para melhorar a arrecadação de impostos; num terceiro e último momento, a criação de uma comissão para manejar os temas relacionados à tributação.

No tocante à discriminação das rendas tributárias, ela foi reorganizada e classificada segundo a nomenclatura econômica da época, por meio da emenda constitucional Nº 18, que permitia, após a instituição das bases legais, que cada Unidade Federativa da União legislasse sobre seus interesses tributários¹⁸.

Pois bem, somente a partir de 1978, a emenda constitucional Nº 18 estrutura-se na forma de um sistema tributário nacional integrado, pela criação de mecanismos capazes de equilibrar a distribuição das rendas de origem fiscal, assim como a mudança do sistema tributário em instrumento capaz de ser utilizado a favor do estabelecimento de políticas econômicas. O que continuou sem alteração, assim como já ocorria desde a época do Brasil colonial, foi a má administração dos recursos arrecadados, agora agravada pelo número excessivo de leis tributárias e da dificuldade de sua aplicação¹⁹.

Procurando minorar tais dificuldades, o Estado promulgou a emenda Nº 23 de 1984, que alterou os dispositivos constitucionais com o objetivo de aumentar a receita tributária. A emenda Nº 27 de 1984 e o decreto-lei nº 2.186/84 modificaram a forma como a distribuição das receitas tributárias eram realizadas entre Estados e Municípios²⁰.

Com o advento da Constituição de 1988, vislumbraram-se três regras essenciais, quais sejam: dos princípios gerais da tributação; das limitações ao poder do Estado de tributar; e da classificação e distribuição das competências tributárias²¹. A Constituição, sendo restritiva na atribuição de poderes de tributar ao Estado, oferece

¹⁸ AMED, F.J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.

¹⁹ CARRAZZA, R. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. 1986.

²⁰ AMED, F.J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.

²¹ BORBA, Cláudio. **Direito tributário I**: 2007.

garantias à sociedade, ou seja, aos contribuintes, ao não permitir a criação de impostos ou tributos sem que estes estejam definidos em lei, mantendo assim uma série de princípios já presentes em outras edições, como, por exemplo, os princípios da legalidade, igualdade tributária, da irretroatividade e anterioridade entre outros²².

O histórico apresentado até o presente momento demonstra a importância da cobrança de tributos para a sustentabilidade do Estado e seu aparato administrativo. Evidencia-se, com isso, uma demasiada importância em se criar um sistema tributário mais racional, capaz de arrecadar mais e planejar melhor os gastos e despesas. A partir dessa contextualização, discorrer-se-á, no próximo capítulo, acerca da legislação tributária sob o ponto de vista das Constituições Nacionais. A ideia do presente trabalho é concatenar as constantes mudanças, ao longo do tempo, no que concerne à cobrança de tributos, e a existência de limitações eficazes ao poder de tributação por parte das Constituições anteriores.

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva,. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 1992.

2. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA SOB O PONTO DE VISTA DAS CONSTITUIÇÕES NACIONAIS.

Neste capítulo será apresentada uma ampla visão dos avanços históricos na área da tributação, o modo como se firmaram as relações jurídicas de instituição e cobrança de tributos entre União, Estados e Municípios, assim como será abordada a figura do Estado organizado perante os contribuintes. A evolução histórica da tributação brasileira será delineada em todas as Cartas Políticas, com vistas a demonstrar como se sucedeu todo o aparato da legislação tributária. Por ora, limitar-se-á a análise das respectivas Constituições Nacionais, de modo que o próximo capítulo será destinado às formas atuais de tributação.

2.1 A Constituição de 1824.

A Constituição de 1824²³ foi a primeira mencionar a capacidade contributiva do cidadão. Em seu artigo 15, § 10º, estabelecia-se a competência ao Poder Legislativo de “fixar, anualmente, as despesas públicas, e repartir a contribuição direta”. Também instituía que “nenhum cidadão estaria isento de contribuir às despesas do Estado em proporção de seus haveres”.

2.2 A Constituição de 1891.

A Constituição de 1891 instituiu a competência da União e dos Estados para criar tributos, assim como definiu os critérios de partilha ou divisão dos tributos cobrados entre a União e os Estados. Ressalta-se que a Constituição ainda não

²³ CAVALCANTI, J. **Constituição Federal Brasileira 1891**. 2002.

contemplava a participação dos Municípios na partilha. O artigo 72, § 3º, somente permitia a criação de impostos por meio de lei. Neste tocante, observa-se desde a Constituição de 1891 a existência do princípio da legalidade. A Constituição em comento impedia a União de criar artifícios que diferenciasssem os Estados. Insta ressaltar outra característica importante trazida no bojo da Constituição de 1891: a criação da imunidade recíproca, fundamentada no princípio federativo de autonomia a todos os entes da federação:

Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

2.3 Constituição de 1934.

A Constituição de 1934, segundo BALEEIRO²⁴ (1995) foi claramente inspirada na Constituição de Weimar e como tal, procurava estabelecer um equilíbrio entre o que seria um Estado Liberal e um Estado Intervencionista. Ao longo do texto havia referências expressas aos direitos e garantias individuais, à ordem econômica e social e da família, educação e cultura. Cumpre destacar que nesta Constituição foram assentados os princípios do funcionalismo público, bem como questões relacionadas à segurança nacional.

No Artigo 11, a Constituição Federal de 34 proibia a bi-tributação (ou seja, a cobrança repetida de um mesmo imposto), e no Artigo 113 consagrava o princípio da igualdade do cidadão perante a lei²⁵.

Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

²⁴ BALEEIRO, A. Direito Tributário Brasileiro. 1995.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 2006

Art 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes (...)

Esta Constituição designou também que caberia à União tributar sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; imposto sobre a renda e proventos, independente de natureza; impostos emanados sobre atos de seu governo; taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; taxa de entrada, saída e estadia entre outras mais²⁶.

Aos Estados caberia tributar sobre a propriedade territorial rural; a transmissão de propriedade *causa mortis*; a transmissão de propriedade *inter vivos*; consumo de combustível de motor a explosão; vendas e consignações; exportação de mercadorias de sua produção e outros. Aos Estados também seria permitida a criação de taxas de serviços e a cobrança de contribuição de melhoria²⁷.

Aos Municípios caberiam os impostos de licença; imposto predial e territorial urbano e sobre as diversões públicas. Assim como os Estados, os Municípios também podiam criar taxas de serviços municipais e cobrar contribuições de melhoria²⁸.

2.4 Constituição de 1937.

A Constituição de 1937 não apresenta maiores diferenças à de 1934 no que se refere ao sistema tributário, mas cabe registrar que a Constituição de 37 suprimiu alguns dos tributos como, por exemplo, o do combustível para motor a explosão e as contribuições de melhoria. Ela também estabelecia que parte do valor dos impostos arrecadados pelos Estados deveria ser distribuída aos Municípios²⁹.

²⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934.**

²⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934.**

²⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934.**

²⁹ BORBA, Cláudio. **Direito tributário I.** 2007.

Ressalta-se que a competência da União para a exploração de serviços e instalações de energia elétrica foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Constituição de 1937:

Art 16 - Compete privativamente à União o poder de legislar sobre as seguintes matérias:

XV - a unificação e standardização dos estabelecimentos e instalações elétricas, bem como as medidas de segurança a serem adotadas nas indústrias de produção de energia elétrica, o regime das linhas para correntes de alta tensão, quando as mesmas transponham os limites de um Estado;

2.5 Constituição de 1946.

De acordo com ALMEIDA³⁰ (1969), a nova Carta Magna de 1946 colocava o Brasil de volta entre as nações democráticas e livres.

No quesito tributação, o Artigo 21 constituía o princípio da competência remanescente, também conhecido por competência extraordinária³¹.

Art 21 - A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança.

Pois bem, a partir de então o Sistema Tributário se estabeleceu de forma mais institucionalizada, de modo que foram definidas as competências de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público e seu espaço de atuação.

Cumprir destacar que a carta de 1946 veio a consagrar os princípios da anualidade e o da capacidade contributiva. Quanto ao poder de decretar tributos, o Artigo 17 estabelecia o princípio da uniformidade³².

³⁰ ALMEIDA, A. R. **Dicionário de historia do Brasil**. 1969.

³¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1946**.

Art 17 - À União é vedado decretar tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado.

Ademais, o Artigo 30 dispunha sobre a competência da União, Estados e Municípios para a cobrança de taxas, contribuições de melhoria e quaisquer outras rendas provenientes do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.

2.6 A Constituição de 1967.

Por intermédio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 foi designado o Sistema Tributário Nacional, bem como instituídas as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

O texto constitucional de 67 não trouxe alterações relevantes em relação aos tributos, sendo que foi mantida a base prevista na Constituição de 1934³³. Ressalta-se abaixo o conteúdo do Artigo 7º da Lei nº 5.172/66:

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.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

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

Avançando um pouco no contexto histórico, percebe-se que a Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969 descaracterizou tanto a carta de 1964 que, de fato, o seu texto final poderia ter sido declarado como uma nova constituição. Embora mantivesse unificado o Sistema Tributário Nacional, importantes alterações

³² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1946.**

³³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.**

foram realizadas. Por meio do Artigo 18, § 1º, restringiu à Lei Complementar o poder de estabelecer normas gerais de Direito Tributário, de dispor sobre conflitos de competência tributária e de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. O Artigo 21 impôs restrições ao empréstimo compulsório à União e o Artigo 77, em parágrafo único, estabeleceu que a base de cálculo utilizada para a definição de valores de taxas não poderia seguir as mesmas regras utilizadas para o cálculo de impostos³⁴. A Emenda Constitucional nº 01 estabeleceu ainda que os impostos da União passavam a ser uniformes em todos os Estados da União³⁵.

Art. 18. Compete:

I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

Diante da análise das Constituições anteriores à vigente, observa-se desde a primeira Constituição, a existência de princípios limitadores ao poder de tributar. Entretanto, mesmo após a análise do histórico constitucional, verifica-se ainda uma certa discricionariedade por parte dos poderes no que concerne ao poder de tributar. A análise do texto constitucional de 88 evidenciará os avanços trazidos para a sociedade atual.

Pois bem, com a promulgação da Constituição Federal de 88, criou-se um sentimento de euforia, através da retomada da democracia. A Carta Magna de 88, também chamada de “Constituição Cidadã”, tutelou os clamores da população, de modo a proteger os cidadãos, principalmente no tocante aos direitos e garantias individuais, e também no que diz respeito à matéria de tributos e suas limitações.

Considerando que o enfoque “reflexos da evolução das obrigações tributárias no atual regime tributário de energia elétrica” será abordado neste trabalho, em sede de

³⁴ COELHO, S, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2000.

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 2006

discussão, requer esclarecer ainda que a competência da União para a exploração de serviços e instalações de energia elétrica foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Constituição de 1937, levada a efeito pela Constituição de 1967 e ampliada na Constituição de 1988, de acordo com o disposto nos artigos a seguir transcritos:

Constituição de 1967

Art 8º - Compete à União:

XV - explorar, diretamente ou mediante autorização ou concessão:

b) os serviços e instalações de energia elétrica de qualquer origem ou natureza;

Constituição de 1988

Art. 21. Compete à União:

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.

Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o "caput" deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas.

3. AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

A Constituição Federal é a norma suprema que estrutura a máquina estatal e a organização da sociedade. Nela estão contidas as regras disciplinadoras do exercício do poder, da organização do Estado, dos Direitos e Garantias Fundamentais, bem como o regramento básico de ordem econômica e social.

O alicerce do Sistema Tributário Nacional está contido na Constituição Federal, assim como os princípios orientativos ao poder do Estado para a criação dos tributos, suas formas de arrecadação e repartição das receitas.

A “Constituição Cidadã” inovou por meio dos princípios tributários relatados no Título VI, da Tributação e do Orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, Seção II, das limitações ao poder de tributar. Tais princípios funcionam verdadeiramente como mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo tributário.

Hugo de Brito MACHADO, renomado tributarista, em sua obra Curso de direito tributário (2007) define a importância dos princípios jurídicos conforme abaixo destacado:

“Os princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.”

Trata-se de fundamentos essenciais para a aplicação do Direito. Assim sendo, os princípios jurídicos visam a assegurar a harmonia e os valores a serem perseguidos na interpretação das regras que o compõem. Os princípios tributários

elencados na Constituição Federal de 88 são, na verdade, condições impostas ao exercício do poder de tributar e identificam-se como pilares de sustentação do sistema jurídico tributário.

Para uma melhor compreensão do atual Sistema Tributário Nacional segundo o que rege a Carta Magna de 1988, faz-se necessária uma reflexão das suas origens, da relação entre as leis e o papel do cidadão na sociedade.

Conforme relata BONAVIDES³⁶ (2003), é da legalidade do texto constitucional que se cria a base de um sistema ou prática de Direito Positivo. O princípio da legalidade está consolidado no Título II, Dos Direitos e Garantias Fundamentais, cujo Artigo 5º, inciso II determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;*

A constitucionalidade de um tributo, enfim, deve seguir todos os princípios elencados na Constituição, sob pena de serem refutados pelo Supremo tribunal Federal por serem inconstitucionais.

Adiante passam a ser analisados mais amiúde os princípios que protegem os cidadãos da cobrança indevida de tributos.

3.1 Princípio da Legalidade ou Estrita Legalidade.

³⁶ BONAVIDES, Paulo,. **Curso de direito constitucional**. 2003.

Consiste na mais importante limitação, e representa a segurança da norma jurídica a ser criada para a instituição dos tributos.

Requer destacar que desde a Constituição do Brasil Império princípio da legalidade já se fazia presente, seja de forma implícita ou explícita. Tal princípio se evidenciava desde a Constituição de 1891, assim como a competência legislativa do Estado para dispor sobre impostos. As Constituições Republicanas ressaltavam a importância do princípio da legalidade como um alicerce da tributação no contexto de um Estado Democrático de Direito.

A lei é o instrumento formal que o Estado tem à sua disposição para legislar, e a atual Constituição Federal, em seu Artigo 150, inciso I, da CF, estabelece o princípio tributário da legalidade, quando destaca que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça.

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

Porém, é permitido ao Poder Executivo a instituição ou alteração de alíquotas em situações específicas, por meio de Decreto, conforme elencado no art. 153, §1º da Constituição Federal. Para SABBAG³⁷ (2008), a razão de tal flexibilidade está no fato de que estes impostos possuem caráter extrafiscal de função regulatória.

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
§1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

Quanto ao uso de Medidas Provisórias, ato unipessoal do Presidente da República e, conseqüentemente, sem a participação do Legislativo, para assuntos de

³⁷ SABBAG, Moraes, E. **Elementos do Direito Tributário**. 2008

competência tributária, MACHADO³⁸ (2007) relata que esta passou a ter força de lei com a aprovação da Emenda Constitucional n.º 32/2001, que acrescentou ao Artigo 62 um segundo parágrafo que lhe permite instituir ou aumentar impostos, respeitando o princípio da anterioridade, exceto: Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações Financeiras e quando necessário, “impostos de guerra”.

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

Neste sentido, a medida provisória figura como uma espécie normativa perfeitamente capaz de regulamentar matéria tributária, salvo nos casos em que a Constituição da República exigir Lei Complementar. Com a modificação do regime das medidas provisórias, os impostos, com exceção daqueles que têm caráter extra-fiscal, podem ser instituídos ou majorados por esta espécie normativa. Os efeitos, por sua vez, só serão produzidos no exercício financeiro seguinte (art. 150, III, “b”) se a citada MP tiver sido convertida em lei até o último dia do exercício financeiro na qual foi editada.

Em síntese, o princípio da legalidade tributária presente na Constituição Federal estabelece que nenhum tributo pode ser majorado ou instituído sem que a lei o estabeleça. Diante disso, a relação entre Estado e cidadão contribuinte deve ser regida por meio de regras claras e objetivas, e essas mesmas regras devem estabelecer os parâmetros para definir quem é o sujeito passivo da relação.

Quanto às limitações ao poder de tributar do Estado, estas não estão restritas apenas a União, mas a todas as entidades da federação. As limitações ao poder de tributar estão condicionadas a uma série de princípios que norteiam toda estrutura tributária nacional. Abaixo estão colacionadas jurisprudências sobre o assunto:

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2007

"O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições." (ADI-STF- 712-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 7-10-92, DJ de 19-2-93)³⁹

"Já ao tempo da Emenda Constitucional n. 1/69, julgando a Representação n. 1.094-SP, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que 'as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais', por não serem preços públicos, 'mas, sim, taxas, não podem ter seus valores fixados por decreto, sujeitos que estão ao princípio constitucional da legalidade (parágrafo 29 do artigo 153 da Emenda Constitucional n. 1/69), garantia essa que não pode ser ladeada mediante delegação legislativa' (RTJ 141/430, julgamento ocorrido a 8-8-84). Orientação que reiterou, a 20-4-90, no julgamento do RE n. 116.208-MG. Esse entendimento persiste, sob a vigência da Constituição atual (de 1988), cujo art. 24 estabelece a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, para legislar sobre custas dos serviços forenses (inciso IV) e cujo art. 150, no inciso I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a exigência ou aumento de tributo, sem lei que o estabeleça. O art. 145 admite a cobrança de 'taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição'. Tal conceito abrange não só as custas judiciais, mas, também, as extrajudiciais (emolumentos), pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236). Mas sempre fixadas por lei." (ADI-STF- 1.444, Rel. Min. Sydney Sanches, julgamento em 12-2-03, DJ de 11-4-03)⁴⁰

3.2 Princípio Da Igualdade ou Isonomia Tributária.

Conforme o disposto no Artigo 150, inciso II, da Constituição de 88, os entes políticos do Estado (Federação) não podem instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Isto é, aos contribuintes deve ser oferecido tratamento isonômico no que tange à cobrança de impostos.

³⁹ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em << <http://www.stf.jus.br>>>.

⁴⁰ id.

*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 de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

ISHIHARA⁴¹ (1994) relata que, no campo tributário, todos os contribuintes devem ser tratados da mesma forma, isto é, numa determinada situação dada, não pode haver nenhum tipo de diferenciação entre eles, que um segmento da sociedade não pode ser privilegiado em detrimento de outros. O Artigo 5º, caput, inciso I, garante a igualdade de todos perante a lei. O Artigo 150, inciso II, é uma reafirmação dessa igualdade.

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;*

Algumas exceções podem ocorrer na forma de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em nome da promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, conforme o disposto no Artigo 151.

*Art. 151. É vedado à União:
I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;*

MACHADO⁴² (2007) esclarece que é dessa relação entre o que a lei estabelece e a aceitação da sociedade, o consentimento e o compromisso entre as

⁴¹ ICHIHARA, Y. Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988. 1994

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2007

partes, que surge todo um sistema jurídico-tributário. Não se trata apenas de uma relação de poder entre Estado e Sociedade, mas de sua aceitação como legítima pelos representantes da população no Parlamento, fato que, conseqüentemente, se reflete na Constituição.

Cumprido destacar a seguir, a transcrição de algumas jurisprudências que se reportam ao disposto no Art. 151, I, da CF/88:

"A qualificação jurídica da exação instituída pela Lei n. 7.689/88 nela permite identificar espécie tributária que, embora não se reduzindo a dimensão conceitual do imposto, traduz típica contribuição social, constitucionalmente vinculada ao financiamento da seguridade social. Tributo vinculado, com destinação constitucional específica (CF, art. 195, I), essa contribuição social sujeita-se, dentre outras, às limitações instituídas pelo art. 150, I e III, a, da Carta Política, que consagra, como instrumentos de proteção jurídica do contribuinte, os postulados fundamentais da reserva legal e da irretroatividade das leis tributárias." (RE-STF- 148.331, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 13-10-92, DJ de 18-12-92)⁴³

"A lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição do Brasil. O texto constitucional consagra o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes. Precedentes. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do artigo 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte — Lei Complementar n. 141/96." (ADI 3.260, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 29-3-07, DJ de 29-6-07)⁴⁴

"Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do simples aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado." (ADI-STF 1.643, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 5-12-02, DJ de 14-3-03)⁴⁵

3.3 Princípio Da Capacidade Contributiva.

⁴³ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em << <http://www.stf.jus.br>>>

⁴⁴ id.

⁴⁵ id.

A Constituição Federal ressalta a obrigação do cidadão em contribuir com a manutenção do Estado por meio do pagamento de tributos.

Ocorre que, segundo a Carta Magna, o Estado deve considerar a capacidade do cidadão em relação à contribuição devida. Neste sentido, o Art. 145, § 1º, estabelece que o cidadão deve recolher os tributos de acordo com sua capacidade econômica para tanto.

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

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

Pode-se concluir, portanto, que a cobrança de tributos não previstos em lei, bem como a cobrança superior à capacidade contributiva do cidadão ferem, além dos princípios supracitados, os princípios previstos no Art. 3º da CF/88, conforme destaque a seguir:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

3.4 Princípio Da Anterioridade da Lei e da Noventena.

De acordo com o Art. 150, inciso III, alínea “b” e “c”, não é permitida a cobrança de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido antes do início da vigência da lei que os tenha criado, que tenham ocorrido no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e que ainda não tenham decorridos noventa dias da data que foram criados ou aumentados.

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

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

O princípio da anterioridade garante a segurança das relações jurídicas ao cidadão contribuinte, evitando surpresas com despesas não previstas em seu orçamento.

Ressalta-se que as mesmas exceções previstas no Art. 62, §2º - Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sob Produtos Industrializados e o Imposto sob Operações Financeiras e “impostos de guerra” – também se aplicam ao princípio da anterioridade.

Pois bem, o princípio da noventena (ou anterioridade nonagesimal) originou-se com a Emenda Constitucional nº 42/2003, e não se confunde com o princípio da anterioridade, uma vez que exige um intervalo de noventa dias entre a publicação e a produção de efeitos da lei que tenha instituído ou modificado determinado tributo. Vale lembrar que, embora o § 6º do Art. 195 da CF expressamente se refira à lei que haja instituído ou modificado, o STF entende que só se aplica a anterioridade nonagesimal em caso de instituição ou aumento.

Deve-se recordar, entretanto, que a aplicação da regra da noventena é cumulada com a aplicação do princípio da anterioridade, de modo que atinge os fatos geradores que ocorreram a partir do primeiro dia do ano posterior à sua criação, cujo sinal de demarcação é a data da publicação da lei.

Tais princípios visam a garantir que o contribuinte não será surpreendido com a criação de um novo tributo ou a majoração de um já existente⁴⁶. A majoração imprevista de tributos é denominada de “tributação inopinada” ou “tributação surpresa”. Contanto com a garantia da observância e aplicação dos princípios supramencionados, o contribuinte tem a garantia de poder se preparar devidamente para arcar com o tributo ou para contestar tal encargo.

Quanto às exceções ao princípio da noventena, aplicam-se as mesmas regras existentes para o princípio da anterioridade, conforme estabelece o § 1º do artigo 150 da Constituição Federal, ou seja, permite-se a cobrança imediata dos impostos de importação, de exportação, imposto de renda, sobre operações financeiras, do imposto extraordinário de guerra e do empréstimo compulsório para calamidade pública, e ainda alterações na base de cálculo do IPTU e IPVA.

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

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

"As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal que foram incluídas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos." (AI-STF 174.540-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 13-2-96, DJ de 26-4-96)⁴⁷

"L. 959, do Estado do Amapá, publicada no DOE de 30.12.2006, que dispõe sobre custas judiciais e emolumentos de serviços notariais e de registros públicos, cujo art. 47 — impugnado — determina que a 'lei entrará em vigor no dia 1º de janeiro de 2006': procedência, em parte, para dar interpretação conforme à Constituição ao dispositivo questionado e declarar que, apesar de estar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, a eficácia dessa norma, em

⁴⁶ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 2000.

⁴⁷ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em << <http://www.stf.jus.br>>>

relação aos dispositivos que aumentam ou instituem novas custas e emolumentos, se iniciará somente após 90 dias da sua publicação. Custas e emolumentos: serventias judiciais e extrajudiciais: natureza jurídica. É da jurisprudência do Tribunal que as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais tem caráter tributário de taxa. Lei tributária: prazo nonagesimal. Uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre essas, a prevista no art. 150, III, c, com a redação dada pela EC 42/03 — prazo nonagesimal para que a lei tributária se torne eficaz." (ADI-STF 3.694, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 20-9-06, DJ de 6-11-06)⁴⁸

3.5 Princípio Da Irretroatividade da Lei.

O Art. 150, inciso III, alínea "a", garante o princípio constitucional da segurança jurídica, ao não permitir a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os cria ou que os majora.

Conforme SABBAG⁴⁹ (2008), a lei deve abranger fatos gerados posteriormente à sua edição. Isto é, projeta a cobrança do tributo a situações posteriores à sua vigência.

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Tal princípio encontra respaldo no Artigo 155, caput do Código Tributário Nacional:

Art. 155. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

"Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração." (SÚM. 584 - STF)⁵⁰

⁴⁸ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em << <http://www.stf.jus.br>>>

⁴⁹ Sabbag, Moraes, E. **Elementos do Direito Tributário**. 2008

⁵⁰ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em << <http://www.stf.jus.br>>>

"A circunstância de o fato disciplinado pela norma — isto é, o pagamento do tributo — haver de ocorrer após a sua edição é suficiente para afastar a alegada violação ao princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, a)." (RE-STF 219.878, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 13-6-00, DJ de 4-8-00)⁵¹

3.6 Princípio do Não Confisco.

O Princípio do Não-Confisco surge no ordenamento constitucional brasileiro como limitação ao poder estatal de tributação com a Magna Carta de 1988.

O Código Tributário Nacional confirma este princípio no Art. 3º, dispondo que a cobrança de um tributo não pode ter caráter punitivo. Isso significa dizer que não se pode incorporar ao tesouro público qualquer tipo de bem pertencente a um cidadão, mediante ato da Administração ou da autoridade judicial, com nítido caráter punitivo. MARTINS⁵² (2006) comenta que a Constituição Federal, Art. 150, IV, estabelece que, caso exista alguma intenção do administrador público em confiscar, deverá buscar subsídios nas normas do Direito Administrativo.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Portanto, a prática de cobrança de tributo como forma de confisco é ato ilegal, resguardadas as exceções a seguir em destaque.

A primeira das exceções ao Princípio do Não-Confisco é acerca dos tributos extrafiscais, em razão de não terem função arrecadatória, servindo, na verdade, como instrumento de ação política, econômica ou social.

⁵¹ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em << <http://www.stf.jus.br>>>

⁵² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 2006

Outra exceção é a dos impostos proibitivos, ou seja, aqueles que impedem o livre exercício de uma atividade lícita. Nesta exceção, o Princípio da Vedação ao Confisco vai sucumbir em prol de interesse coletivo e do bem comum. É o caso, por exemplo, da alta tributação sobre a produção de bebidas, de cigarro, prática de jogos de azar etc.

Por fim, também, no estado de guerra, é possível haver confisco, eis que se trata de uma situação extrema, cabendo, inclusive, a instituição do imposto extraordinário de guerra (art. 154, inc. II, da CF).

Abaixo a transcrição de uma jurisprudência do STF sobre a proibição constitucional do confisco em matéria tributária:

"É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). A proibição constitucional do confisco em matéria tributária — ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias — nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais." (ADI-STF 1.075-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 17-6-98, DJ de 24-11-06)⁵³

3.7 Princípio Da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens.

⁵³ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em << <http://www.stf.jus.br>>>

O Art. 150, inciso V da Constituição Federal vigente e o Art. 9º, inciso III do Código Tributário Nacional proíbem lei tributária que limite o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens. Essa proibição se sustenta no fato do Brasil ser uma República Federativa, não sendo, assim, possível que a incidência de tributação exista quando da transposição de limites interestaduais e intermunicipais.

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

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

A exceção a este princípio é a cobrança de pedágio para utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

3.8 Princípio da Uniformidade Geográfica ou Uniformidade Tributária.

Nos termos do Art. 151, incisos I, II e III da Constituição Federal, é vedado à União a instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro. Também existe limitação do poder de tributar em relação à renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do DF e dos Municípios, assim como não pode tributar a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Por último, tampouco pode instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do DF ou dos Municípios.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

De acordo com o Artigo 152, aos Estados (incluindo DF) e Municípios é vedado estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

3.9 Das Imunidades.

Um outro fator atinente à limitação do poder de tributar do Estado é a imunidade. O Artigo 150, inciso VI, estabelece a proibição da instituição de impostos em relação a determinadas pessoas ou em situações específicas. Segundo CARVALHO⁵⁴ (2004) a Constituição proíbe que o legislador ordinário inclua determinadas situações na hipótese de incidência de um tributo, influenciando, portanto, na competência tributária. Trata-se, então, de uma supressão da competência tributária dos entes federados.

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

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

⁵⁴ CARVALHO, P. **Curso de direito tributário**. 2004

- b) *templos de qualquer culto;*
- c) *patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*
- d) *livros, jornais periódicos e o papel destinado a sua impressão.*

Em linhas gerais trata-se de uma dispensa constitucional de pagamento de tributo.

De acordo com Eduardo de Moraes SABBAG⁵⁵ (2008, p.50), professor de Direito Tributário, “as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura, para o STF, de *cláusulas pétreas*, direitos não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez garantidores de direitos e garantias individuais”.

Faz-se mister ressaltar que imunidade não deve ser confundida com isenção, já que a isenção não se situa no domínio da Constituição, e sim por meio de leis infraconstitucionais. Neste caso, havendo autorização legislativa, diante de determinadas condições, o Estado pode, ou não, cobrar o tributo em um determinado período, ou não fazê-lo em outro, diferentemente da imunidade, que é perene e só pode ser revogada ou modificada através de processo de emenda à Constituição.

Assim sendo, é factível perceber que a Constituição Federal de 88 estabelece em seus princípios e diretrizes o controle e a estrutura organizacional para a cobrança e o pagamento dos tributos como uma prática democrática e de política social, onde todos os contribuintes são iguais perante a lei e o Estado.

Evidencia-se que a tributação é exercida perante todos os cidadãos contribuintes, respeitando as diversidades e necessidades dos entes da federação e da sociedade em geral. São os tributos arrecadados que permitem que o Estado realize suas políticas públicas, de modo que sejam atendidas as demandas da população.

⁵⁵ Sabbag, Moraes, E. **Elementos do Direito Tributário**. 2008

"IPTU. Imunidade tributária recíproca dos entes políticos. Extensão às Autarquias. (...) A imunidade tributária recíproca dos entes políticos, prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Magna Carta, "é extensiva às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes". Precedentes: AI 495.774-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, e os RE's 212.370-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence; e 220.201, Relator o Ministro Moreira Alves." (AI-469.768-AgR, Rel. Min. Carlos Britto, julgamento em 20-6-06, DJ de 29-9-06).⁵⁶
"A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições." (RE-STF 378.144-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 30-11-04, DJ de 22-4-05).⁵⁷

No tópico a seguir será abordada a legislação tributária do Brasil no século XXI, bem como as formas de arrecadação neste contexto.

⁵⁶ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em << <http://www.stf.jus.br>>>

⁵⁷ id.

4. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E O BRASIL DO SÉCULO XXI.

Pois bem, ficou claro até então que os princípios tributários constituem verdadeiras limitações ao Estado no que se refere ao exercício do poder de tributar, e visam à proteção da sociedade contra possíveis abusos do Poder.

A jurista Cleide Previtalli CAIS⁵⁸ (2004) esclarece que “a ordem jurídica brasileira sempre foi permeada de princípios tributários, cabendo à legislação institucional adequar tais preceitos ao que rege a Constituição, dando origem a um sistema tributário rigoroso”.

Com o fim do regime de exceção e o conseqüente retorno da democracia, a Constituição de 1988 teve de promover uma reestruturação do sistema tributário nacional, agora sustentado em três pilares básicos: os princípios gerais da tributação, as limitações ao poder de tributar e a distribuição das competências tributárias.

O Sistema Tributário Nacional vigente, nos termos na Constituição Federal de 1988, pode ser interpretado como um organismo em constante evolução, de modo que vem sofrendo constantes alterações desde a Constituição Federal de 1891, a primeira da fase republicana do Brasil.

O Brasil do século XXI orienta-se pela Constituição Federal de 88. Nos elucida o jurista Lucas BEVILACQUA⁵⁹ (2007) que o Estado brasileiro, atualmente, pode ser definido como um “Estado social, fiscal, democrático de direito”. O autor define o Estado fiscal como a face financeira do Estado de Direito da legalidade tributária,

⁵⁸ CAIS, C.P. **O processo tributário**. 2004.

⁵⁹ BEVILACQUA, Lucas. **A Justiça fiscal como instrumento de Justiça social aos portadores de necessidades especiais (p.n.e.)**. 2007.

onde o Estado é financiado por receitas tributárias oriundas de tributos instituídos mediante lei.

A organização do sistema tributário encontra-se estruturada em conceitos jurídicos universais, sendo que o Estado deve prestar particular atenção na observância às limitações constituídas em relação ao poder de tributar. Nos dizeres do tributarista Hugo de Brito MACHADO⁶⁰ (2007), “todo tributo instituído pelo Estado que não esteja vinculado ao sistema tributário é uma afronta ao direito fundamental, ou seja, inconstitucional”.

Ainda sobre o Sistema Constitucional Tributário, o jurista Yoshiaki ICHIHARA⁶¹ (1994) explica que “o sistema, em sua totalidade, é formado por regras e princípios próprios, não havendo relevância alguma na forma pela qual se encontram distribuídos dentro do texto da Carta Magna. Princípios tais como da Isonomia Tributária, da Uniformidade Tributária e da Vedação de Diferenciação Tributária e demais, podem ser percebidos nos textos que estruturam o sistema tributário nacional”. E continua ressaltando que “o sistema jurídico é formado por um conjunto harmônico em que as partes se harmonizam com o todo e o todo com as partes, sem contradições” (p.27).

Na Constituição Federal de 88 o Sistema Tributário Nacional apresenta-se no Título VI, “Da tributação e do orçamento”, que abrange os artigos 145 a 169. Quanto às limitações ao poder de tributar na Carta Magna, seus destaques surgem em abordagens diversas, seja como princípios, vedações ou limitações, representadas na forma de imunidades, na proteção dos direitos e garantias dos cidadãos ou como limitações de competência tributária. Cumpre mencionar também a existência de uma bilateralidade nas limitações destacadas na Constituição, do lado do Estado na forma

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2007

⁶¹ ICHIHARA, Y. **Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988**. 1994.

de restrições ao poder de tributar, do lado do contribuinte, na forma de instrumentos que o protegem e defendem das pretensões do Estado.

Requer registrar a seguir o comentário da jurista CAIS⁶² (2004): “poder fiscal está atribuído à figura do Estado e consiste na permissão da criação e exigência de tributos no campo de ação de sua soberania territorial, com o propósito de atender às necessidades públicas”. A autora continua seu argumento destacando que a faculdade de tributação encontra-se subordinada aos princípios constitucionais, principalmente ao princípio da legalidade, pelo fato de ser elemento vinculador da obrigação tributária.

No tocante à regulamentação do Sistema Tributário Nacional brasileiro, cumpre registrar, inicialmente, que a Constituição é a principal fonte do Direito Tributário. Entretanto, além de possuir sua base na Carta Magna, o Sistema Tributário Nacional brasileiro encontra-se regulamentado pelo Código Tributário Nacional.

Contudo, a realidade interna do país e suas relações internacionais sofreram profundas mudanças, o que não ocorreu com a legislação tributária. Em alguns aspectos, pode-se observar que houve retrocesso, como por exemplo, no caso das Contribuições Especiais cumulativas.

Diante deste panorama, vem crescendo cada vez mais o apoio da opinião pública para que se discuta uma mudança corajosa e profunda do Sistema Tributário Nacional. Inclusive a reforma tributária é um tema sobre o qual o Congresso Nacional já se debruçou várias vezes, nas últimas décadas.

Em recente pesquisa divulgada pelo IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, que aponta os índices da carga tributária do brasileiro, constata-se que a mesma equivale a 32,8% da renda dos 10% mais pobres, enquanto que os 10% mais ricos pagam 22,7% e detém 75,4% da riqueza do país. Observa-se, que a tributação e a distribuição de renda no Brasil do século XXI não convergem para a redução das desigualdades sociais, nos termos do Art. 3º, inciso III, da Magna Carta, e que a

⁶² CAIS, C.P. **O processo tributário**. 2004.

distribuição de recursos no âmbito da federação não se orienta por critérios de equidade.

Também, constata-se que a carga tributária no Brasil, diante do contexto internacional, revela-se muito superior a de outros países da América Latina e uma das maiores do mundo.

Trazendo como paradigma a situação específica do setor elétrico brasileiro nos dias atuais, situação que será abordada mais amiúde em capítulo específico destinado à discussão do assunto, observa-se que a excessiva carga tributária do setor elétrico resulta às empresas concessionárias que apenas 48,42% da sua receita seja destinada à cobertura de custos, realização de investimentos e pesquisas e obtenção de retorno sobre os investimentos, o que impacta na qualidade do oferecimento da prestação do serviço de energia elétrica, e impacta também no atendimento ao princípio constitucional da modicidade tarifária.

Pois bem, em relação ao contexto geral do Brasil do século XXI, percebe-se que o cidadão, além da pesada carga tributária, tem de se submeter a regras e normas burocráticas que dificultam o cumprimento de suas obrigações para com o Estado.

Na opinião do advogado e consultor tributário Celso Diniz GONÇALVES⁶³, “é humanamente impossível, até mesmo para os mais versados operadores, o cumprimento rigoroso de todos os atos administrativos que diariamente são editados pelos poderes competentes”.

Em síntese, a realidade brasileira, no que tange ao Sistema Tributário, demonstra que a elevada carga tributária e a excessiva burocracia favorecem a informalidade e, conseqüentemente, estimulam a prática da sonegação e da corrupção, representando também um entrave ao desenvolvimento do país.

⁶³ Disponível em <<<http://oglobo.globo.com/opiniao/mat/2007/11/29/327370382.asp>>>.

5. DISCUSSÃO - A EVOLUÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E OS REFLEXOS NO ATUAL REGIME TRIBUTÁRIO DE ENERGIA ELÉTRICA.

O presente estudo propõe-se a analisar a evolução das obrigações tributárias nas Constituições brasileiras, inclusive nas anteriores à de 1988, bem como destacar os princípios que foram consolidados no intuito de trazer segurança jurídica para a população brasileira no decorrer do tempo, evitando a prática de cobranças abusivas e ilegais. Especificamente, nesta discussão, haverá um enfoque mais especializado sobre os reflexos da evolução das obrigações tributárias no atual regime tributário de energia elétrica.

Da leitura das Constituições percebe-se que os mecanismos de proteção eram praticamente inexistentes na Constituição de 1824. No tocante aos princípios norteadores da criação de impostos e do público alvo de tal cobrança, constatou-se que alguns deles já se faziam presente na Constituição retromencionada. Os princípios da capacidade contributiva do cidadão, da isonomia tributária e da cobrança anual já estavam presentes, bem como, o princípio da igualdade. O Estado detinha o poder de criar os tributos que desejasse, porém a forma da sua distribuição ficava a cargo do Legislativo e não do Poder Moderador.

Com a passagem do Brasil de Império à República, novos mandamentos se fizeram necessários para refletir os novos tempos. Com o federalismo surgiu também os princípios da uniformidade tributária e o da vedação de diferenciação tributária. O princípio da igualdade, nesta feita, já prevalecia. Aos Estados da Federação já eram conferidos direitos iguais, devendo ser tratados de forma igual perante a Lei. Entra em

cena, nesta mesma ocasião, o princípio da legalidade, como necessidade para que o Legislativo exercesse suas funções de criar leis que estabelecessem a cobrança do tributo, assim como sua forma de distribuição.

Com a revolução de 1930, fizeram-se necessárias novas adequações, visando à manutenção de um equilíbrio entre liberalismo e intervencionismo estatal. Os Municípios tornam-se análogos aos Estados e à União, tendo permissão para tributar os fatos geradores ocorridos em seu território. Os contribuintes são também contemplados com a proibição da bi-tributação, que impede a cobrança de um mesmo imposto por mais de uma vez.

A Constituição de 1946 reflete o retorno do Brasil à democracia, os princípios da igualdade e da legalidade são nela ressaltados. Merece destaque a impossibilidade de que a União e os Estados cobrem tributos dos contribuintes ao mesmo tempo pelo mesmo fato gerador. Surge então o conceito de competência extraordinária. Os princípios da anualidade, da igualdade e da capacidade contributiva foram atualizados, nesta feita, assim como o princípio da uniformidade.

A Constituição de 1967 foi a sexta Constituição brasileira, e nesta residem as origens do atual Código Tributário Nacional. Embora o texto constitucional não apresentasse muitas diferenças quanto à forma de distribuição dos tributos, estabeleceu melhores parâmetros para impedir que o Estado totalitário não utilizasse seus poderes livremente contra os interesses do contribuinte. Além de impor restrições ao empréstimo compulsório à União, estabeleceu regras diferenciadas para definir valores de impostos e de taxas. Outro fato jurídico importante referente à tributação é que, os impostos da União a partir daquele momento passaram a ser uniformes em todos os Estados.

No tocante à Constituição de 1988, esta é a que apresenta uma melhor ordenação do Código Tributário Nacional, onde os princípios que o regem são abrangidos de uma forma mais clara e objetiva, com o estabelecimento das obrigações

e deveres de cada uma das partes envolvidas na cobrança e pagamento de tributos. Pode-se dizer que os princípios da anterioridade e da noventena nela incluídos oferecem maiores proteções ao contribuinte, assim como os já existentes de capacidade contributiva, da igualdade perante as leis e os princípios da uniformidade tributária e da vedação de diferenciação tributária.

Observa-se ao longo do tempo, nas diversas Constituições, uma evolução de princípios criados com intuito de garantir a arrecadação e ao mesmo proteger o cidadão de arbitrariedades provocadas pela cobrança de tributos de cada ente federativo.

No entanto, foi somente com a Constituição em vigor, elaborada no período de abertura democrática, que houve uma maior preocupação em assegurar os princípios e garantias fundamentais dos cidadãos em todos os aspectos, de modo que foram introduzidos no ordenamento jurídico os mecanismos norteadores de regulação e controle em relação à cobrança de tributos pelos Poder Central, Estados e Municípios, bem como a sua correta aplicação e distribuição.

Adentrando à questão específica dos reflexos e impactos da evolução das obrigações tributárias no regime tributário do setor elétrico, uma importante questão a ser mencionada, é que a competência da União para a exploração de serviços e instalações de energia elétrica foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Constituição de 1937 (art. 16, XV), levada a efeito pela Constituição de 1967 (art. 8.º, XV, b) e ampliada na Constituição de 1988 (artigo 21, XII, alínea b, c/c artigos 175 e 176, § 1º).

A Constituição de 1967 dispunha que à União competia a exploração, de forma direta ou mediante autorização ou concessão, dos serviços e das instalações de energia elétrica de qualquer origem ou natureza. Daí decorreu a limitação da exploração da geração, transmissão e distribuição de energia por agentes privados.

A Constituição de 1988 incluiu a exploração da energia elétrica no rol de atividades a serem prestadas pelo Estado, ou delegadas mediante concessão, permissão ou autorização, serviços estes categorizados como públicos (exceto os casos de autorização - atividade econômica reservada).

Atualmente o cenário é o seguinte: de acordo com a Constituição em vigor, a exploração de energia elétrica sob regime de serviço público submete-se às cláusulas regulamentares, tarifas fixadas pelo poder concedente, possibilidade de retomada da atividade pelo Estado, fiscalização e penalidades. As atividades referentes à exploração de atividade econômica reservada devem atender à finalidade pública, submetendo-se à regulação.

Observa-se, portanto que a Carta Magna vigente ampliou a questão, com a inclusão da figura de permissionários e da regulação (que no caso da energia elétrica é exercida pela ANEEL).

Cumpra esclarecer a que o regime tributário do setor elétrico encontra amparo na Constituição, bem como em legislação específica, infraconstitucional. Assim sendo, observa-se que a partir do surgimento da Lei nº 8.631/93, a tarifa de energia elétrica - preço definido pela Aneel, a ser pago pelos consumidores finais - passou a ser fixada por concessionária, conforme características específicas de cada empresa.

Em 1995, foi aprovada a Lei nº 8.987, a qual garantiu o equilíbrio econômico-financeiro às concessões, além de estabelecer uma tarifa por área de concessão. A fim de cumprir com o compromisso de levar a energia elétrica até os consumidores finais, as concessões de distribuição arcam com custos que são cobertos pela tarifa.

Em geral, a conta de luz inclui o ressarcimento de três custos distintos: geração; transporte; e encargos/tributos. Pois bem, em 2002 iniciou-se o processo de adequação na política tarifária no sentido de se estabelecer tarifas de fornecimento de energia elétrica mais isonômicas, com indução à utilização mais eficiente dos recursos.

O conceito-chave da Resolução Aneel 493/2002 foi refletir os investimentos prudentes na definição das tarifas dos consumidores.

A partir de 2003, as tarifas de fornecimento para as unidades consumidoras foram desagrupadas em “Tarifa fio” e “Tarifa de energia”. Com a Lei 10.848/2004, o valor da geração da energia comprada pelas distribuidoras para revender a seus consumidores passou a ser determinado em leilões públicos.

A ANEEL atua para que as tarifas sejam compostas apenas pelos custos que efetivamente se relacionam com os serviços prestados, de forma a torná-las justas. No que concerne aos encargos setoriais que incidem nas tarifas de energia elétrica, temos que estes são custos adicionais que não fazem parte do serviço de energia elétrica, mas decorrem de políticas setoriais definidas pelo governo. São eles:

CCC - Conta de Consumo de Combustíveis - subsidia a geração térmica a região norte do país. Extinta do sistema interligado pela Lei 9648/98.

RGR - Reserva Global de Reversão – indeniza ativos vinculados à concessão e fomenta a expansão do setor.

TFSEE - Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica - promove recursos para o funcionamento da Aneel.

CDE - Conta de Desenvolvimento Energético - Promove a universalização do serviço e subsidia os consumidores de baixa renda.

ESS – Encargos de Serviços do Sistema – cobertura de custos associados à confiabilidade e segurança do sistema.

Proinfa – Programa de Incentivo às Fontes Alternativas - subsidia as fontes alternativas de energia.

P & D – Pesquisa e Desenvolvimento - promove pesquisas relacionadas à eletricidade e ao uso sustentável dos recursos naturais.

ONS - Operador Nacional do Sistema Elétrico - promove recursos para o funcionamento da ONS.

Em linhas gerais, constata-se que a excessiva carga tributária do setor elétrica faz com que reste às empresas concessionárias apenas 48,42% da sua receita para cobrir custos, realizar investimentos e pesquisas e obter retorno sobre os investimentos, o que dificulta a missão de fornecer os serviços de energia elétrica com qualidade e em atendimento ao princípio constitucional da modicidade tarifária. O problema maior não é a carga em si, mas o fato desta ser muito maior do que a cobrada nas outras economias contra as quais o Brasil concorre no mercado internacional. Cresce cada vez mais o apoio da opinião pública para que se discuta uma mudança corajosa e profunda do sistema tributário nacional.

CONCLUSÃO

A carga de tributos estabelecida pelos Governos varia conforme as necessidades do próprio Governo e da sociedade. Considerando a transformação das sociedades, conseqüentemente a mudança nas suas necessidades, compreende-se a indispensabilidade do Estado em conseguir os recursos necessários para a manutenção da máquina burocrática, de modo a atender as demandas sociais.

A fim de analisar a evolução das limitações e princípios contidos, nas Constituições Federais brasileiras, foi necessário superar algumas etapas, ou seja, comprovar os objetivos específicos propostos para este trabalho.

A primeira fase deste estudo foi a realização de uma pesquisa nas Constituições brasileiras anteriores, de modo a identificar as origens históricas do Sistema Tributário Nacional. Foi possível acompanhar o desenvolvimento das relações jurídicas tributárias, onde o Estado sempre deteve o privilégio de criar tributos, mas, progressivamente, os textos foram se adequando às novas realidades, e os contribuintes obtiveram conquistas na direção do respeito aos seus direitos fundamentais.

A seguir, foram analisados, por meio do texto constitucional vigente, os artigos específicos sobre o ordenamento da carga tributária. Restou claro que os dispositivos relativos à instituição, cobrança e distribuição da arrecadação de impostos foram se adequando às novas realidades, assim como os instrumentos desenvolvidos para uma melhor proteção dos direitos dos contribuintes.

Finda a análise de todo material consultado às Constituições ficou evidenciado que somente a partir da Constituição Federal de 1988 houve uma preocupação mais efetiva no sentido de criar mecanismos de proteção à sociedade

brasileira, o que não ocorreu nas versões anteriores. Entretanto, apesar de toda a cautela, ainda hoje existem aspectos vulneráveis.

A classificação tributária da atual Constituição oferece amplas possibilidades para a instituição de tributos e de alteração de alíquotas e percentuais. Verificou-se que embora seja exigência do texto constitucional a estrita obediência aos princípios da legalidade, anualidade, anterioridade e anterioridade nonagesimal, é permitido à União, Estado e Municípios a criação de tributos sempre que for considerado necessário, não havendo nenhum empecilho para tal sempre que esteja legalmente fundamentado.

Na última parte da pesquisa, especificamente na discussão que aborda também a evolução do regime tributário do setor elétrico, constatou-se que não obstante os avanços trazidos pela Constituição de 1988, no sentido de limitar a cobrança indiscriminada de tributos, o Sistema Tributário vigente não acompanhou efetivamente o desenvolvimento do Brasil e as necessidades do cidadão contribuinte, pois o que é idealizado politicamente como evolução, na prática resulta em excessiva carga tributária.

Com o passar do tempo, o regime tributário foi se tornando mais e mais complexo, e o Estado, na tentativa de se adequar às demandas, acabou por instituir mais tributos e expedir inesgotáveis normas.

Pois bem, nos dias atuais constata-se que a carga tributária imposta sobre a sociedade brasileira é superior à de outrora, inclusive no aspecto específico atinente ao regime tributário do setor elétrico. O que não se pode afirmar é que a União esteja arrecadando mais do que em outros momentos históricos, uma vez que não se trata apenas dos percentuais recebidos das mais diferentes fontes de arrecadação. A economia atual é muito mais pujante, movimenta uma quantidade de bens muito superiores e tem, por conseguinte, o cidadão acaba tendo de contribuir com um maior número de tributos.

Diante desse quadro, observa-se um crescente aumento na economia informal e estímulo à prática de sonegação dos tributos, quando não de elevado grau de corrupção.

A cobrança dos tributos atinge toda a população, por isso, é pertinente dizer que a sociedade deveria participar na elaboração de um novo Sistema Tributário ou de suas alterações. Uma forma de fazê-lo seria por meio de consultas à sociedade.

Desde 1995, tramita no Congresso Nacional uma Proposta de Emenda Constitucional, para a Reforma Tributária, é a chamada PEC-175-A, que jamais foi apreciada. Há mais de vinte anos observa-se, uma vontade e constante necessidade de profundas transformações no Sistema Tributário Nacional por parte de todos os setores da economia e dos cidadãos contribuintes. Reivindica-se uma redução da complexidade do sistema Tributário, bem como, da elevada carga de impostos, a supressão da cumulatividade de certos tributos e a desoneração das exportações.

Neste sentido, resta como alternativa à sociedade exigir dos representantes políticos uma racionalização do Sistema Tributário, que deverá conduzir a uma maior arrecadação com a eficiência dos controles e à transparência da Administração Pública no que diz respeito à aplicação dos recursos arrecadados em benefício de todos, visando à construção de um modelo compatível com a realidade e as necessidades do século XXI.

Cumpramos ressaltar que nenhum país no mundo conseguiu abrandar as desigualdades sociais e obter um desenvolvimento harmônico sem adotar uma tributação justa.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: teoria, jurisprudência e 160 questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

ALMEIDA, Antonio da Rocha. **Dicionário de historia do Brasil**. Porto alegre: Globo, 1969.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed, Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BONAVIDES, Paulo,. **Curso de direito constitucional**. 13. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário I: Constituição Federal: a competência tributária, suas espécies, características e limitações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1891**. Disponível em <<<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=94947>>>. Acesso em 10 setembro 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1946**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm>>. Acesso em 10 setembro 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>>. Acesso em 10 setembro 2008.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**. Brasília:Senado Federal, 1988.

CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 4.ed., Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Rev Tribunais, 1986.

CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa. **Constituição Federal Brasileira 1891**: Comentada. Brasília: Senado Federal, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5 ed, Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GONÇALVES, Celso Diniz. A Simplificação do Sistema Tributário. **Jornal o Globo**. Edição de 29 de novembro de 2008. Disponível em <<<http://oglobo.globo.com/opiniao/mat/2007/11/29/327370382.asp>>>. Acesso em 8 novembro 2008

HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributaria durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Secretaria da Receita Federal, 1972.

ICHIHARA, Y. Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1994.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva,. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

SABBAG, Moraes, E. **Elementos do Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima 2008

SARAIVA, José Hermano. **Historia concisa de Portugal**. 20. ed. Lisboa: Europa-América, 1999.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em << www.stf.jus.br>>. Acesso em 10 novembro 2008.