

O ESTADO, BASE LEGAL E ASPECTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

SANTOS, Jamerson Guerra¹
KNIHS, Karla²

RESUMO: O presente artigo, baseado numa revisão de literatura, e análise de dados secundários obtidos por meio digital na Receita Federal do Brasil e na Secretaria do Tesouro Nacional, busca discutir sobre os aspectos tributários no Brasil, evidenciar elementos que são percussores e indissociáveis da particularidade tributária no Federalismo brasileiro. A questão tributária desde sempre, nunca foi, e dificilmente será um ponto pacífico em qualquer Nação, e no Brasil não é diferente. Ademais, há uma infinidade de perspectivas teóricas, na gestão fiscal que possuem concepções, fundamentos e objetivos diversificados, alguns com horizontes diametralmente opostos, outras tangenciam-se, mas sem condução única em virtude dos elementos políticos e de governo envolvidos. São dispostas três dimensões, as quais foram entendidas como minimamente relevantes para a proposta do artigo. A primeira parte faz uma abordagem teórica sobre a trajetória na organização do Estado, sua formação no Brasil, fundamentos legais e os objetivos do Estado. Em seguida discute-se sobre o Federalismo e seus atributos Fiscais. Por fim, delinea-se a composição da carga tributária com base nos dados obtidos.

Palavras Chave: Estado. Federalismo fiscal. Tributos.

1 INTRODUÇÃO

Algumas das questões mais inquietantes das sociedades, não só contemporânea, envolve a discussão sobre a tributação e seus efeitos. Numa perspectiva histórica o tributo se confunde com a própria organização do homem em sociedade, inicialmente como uma dura penalidade de povos dominadores sobre outros sem capacidade de batalhas, que eram derrotados e subjugados. Na era Mercantilista, com a intensificação das relações de trocas o tributo ganha uma configuração mais econômica, porém com nuances não tão distintos de exploração.

Todavia, a vinculação mais importante na concepção dos tributos é com a formação da instituição Estado, é com este e por meio dele, que o Tributo ganha

¹ Economista Graduado pela Universidade Federal da Bahia, Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Bahia, Pós Graduado em Formação Docente e orientadores Acadêmicos em Ead pelo Centro Universitário Internacional Uninter, Pós Graduado em Controladoria e Finanças pelo Centro Universitário Internacional Uninter. Pós Graduado em Gestão e legislação tributária pelo Centro universitário Uninter.

² Mestranda em Direito pelo Centro Universitário UNINTER. Especialista em Direito do Trabalho pelo Centro Universitário UNINTER. Graduada em Direito pela Faculdade Internacional de Curitiba - FACINTER. Advogada atuante nas áreas trabalhista, previdenciária e cível. Professora Orientadora de TCC no Centro Universitário UNINTER.

uma formalidade maior, seja no Estado absolutista, ainda distante de princípios legalistas e com grandes arbitrariedades, seja no Estado Burguês com um maior aprimoramento da base legal. No primeiro o objetivo principal era eminentemente o de financiar a própria estrutura de dominação e luxos das monarquias parasitárias, em que a cobrança de tributos transcendia os próprios limites territoriais. Já no Estado Burguês, com a emergência do “ideário” iluminista, O Estado torna-se menos centralista e com objetivos, ainda que tímidos, de promover um equilíbrio social. Além disso, surge uma necessidade de estabelecimento de uma burocracia política e administrativa, tendo como finalidade a padronização das políticas fiscais e monetárias dentro do próprio território.

É certo que, para o Estado possa existir com sua estrutura e sistemas de apoio e, além disto, poder promover políticas públicas de educação, saúde, regulação da atividade econômica, inclusão social, seguridade, dentre outros atributos de sua própria atividade, é necessário que haja uma fonte de recursos, sendo que a maior parte da composição desta receita, é de origem tributária. A parcela de recursos que o governo obtém de forma compulsória e dá origem à receita tributária, que se constitui em fonte de recursos para os cofres públicos impactam diretamente na economia, afetando decisões de investimento, a natureza do consumo e a própria e elementar circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Assim, neste texto, busca-se evidenciar alguns dos elementos de composição dessa teia, tão complexa, que promovem muito mais que discussões acaloradas, mas também uma interlocução entre diversas áreas do conhecimento a exemplo do Direito, da Economia, da Ciência contábil e da Teoria Política. Sustentado por metodologia de pesquisa bibliográfica, percorre-se uma exploração de conceitos e classificações, para mediação na construção do árduo trabalho que se impõe ao se falar da questão tributária no Brasil. Na última parte faz-se uma breve análise da composição dos tributos no País, a partir de dados secundários obtidos em órgãos oficiais a exemplo da Receita Federal do Brasil e da Secretaria do Tesouro Nacional.

2 A CONCEPÇÃO DO ESTADO

O Estado enquanto nação, isto é, como representação de uma organização social, pôde assumir diversas configurações, que refletiu a própria trajetória política da coletividade que o representa e que por ele é representado, assim:

[...] Não se cristalizou em uma única fórmula, sendo muitas as espécies de Estado moderno: da perspectiva jurídico-política, identifica-se o *Estado estamental* ou da monarquia limitada, *O Estado absolutista* o *Estado Constitucional*, o *Estado de Direito* e o *Estado Democrático de Direito*, da perspectiva econômico-política, o *Estado liberal*, o *Estado de bem-estar social*, o *Estado intervencionista*, o *Estado desenvolvimentista* etc.; Forçoso concluir, por conseguinte que o “gênero” Estado moderno desenvolveu flexibilidade notável, modificando-se conforme as necessidades políticas, adaptando-se às exigências sociais, econômicas e culturais, sem perda de sua característica nuclear (RANIERE 2013, p. 36)

Historicamente e em sua maioria os Estados, foram formados em palcos de lutas, disputas, batalhas. No entanto, há outros condicionantes para a sua formação conforme assevera Acquaviva (2010, p. 14):

Quanto às origens históricas do Estado, cumpre observar, de imediato, que não se pode confundir uma única origem para todos os Estados, idealizados pela ortodoxia doutrinária, e a origem histórica de cada um deste. Em vez de um fenômeno recorrente, peculiar a todas as sociedades, o surgimento de cada Estado se acha ligado a toda sorte de circunstâncias, dentre estas o próprio meio ambiente. (ACQUAVIVA 2010, p. 14):

Ainda na direção de conceber a origem da concepção do Estado, como uma unidade de poder e de regulação da vida em sociedade, destaca-se:

O Estado não é uma pessoa jurídica nem soberana. O Estado é o produto histórico de uma diferenciação social entre os fortes e os fracos em determinada sociedade. O poder pertencente aos mais fortes, indivíduo ou classe, maioria, é mero poder de fato, jamais legítimo em sua origem. Os governantes que detêm este poder são indivíduos como tantos outros sem nunca possuir na qualidade de governantes o poder legítimo de impor suas ordens. Como todos os indivíduos, encontram-se submetidos à regra de direito, que encontra seu verdadeiro fundamento na solidariedade social e se impõe a todos, governantes e governados. Toda manifestação de vontade dos governantes é legítima quando está conforme o direito; neste caso, eles podem de forma legítima, por em prática a força que dispõem, porque está empregada na realização do direito. Os governantes não tem o direito subjetivo de comandar, mas apenas o poder objetivo de querer conforme o direito e de assegurar a realização deste. (DUGUIT, 1903 apud ACQUAVIVA 2010, p. 16)

A partir do transcrito, observa-se que à despeito de sua condição soberana no exercício do Poder, o Estado, nunca configuração mais atualizada, distingue-se da concepção do Estado absolutista do princípio da Era moderna, que diga-se de passagem, foi uma dos responsáveis pelo “aprimoramento” dos sistemas tributários. Deste modo, não só os cidadãos estarão submetidos à regras e rigores da lei, o próprio Estado e quem o rege deve estar submetidos à uma normativa de regulação. Esta lógica leva a uma outra concepção conceitual, qual seja, o Estado de Direito, que por si só já evidencia uma outra teia de complexificação, conforme destacado a seguir:

As concepções que têm idealizado o Estado de Direito prescindindo do direito natural e encerrando-se na nas perspectivas estreitas do positivismo jurídico, reduzem o direito à lei, não distinguem o que é legal do que é legítimo e não vão além de um Estado de legalidade, que nem sempre é um Estado de Justiça. Daí a razão pela qual, para conceituar e justificar o Estado de Direito, importa antes de mais nada, saber o que é o direito. Cumpre partir de seu significado originário: o *ius* (de *iustum*), o que é por justiça devido a outrem. É preciso entender que a lei não cria o direito, mas o reconhece e estabelece as condições de exercício dos direitos subjetivos. É necessário compreender que o direito subjetivo é uma faculdade ou um poder moral essencialmente vinculado ao justo objetivo, e dependente deste. É indispensável ter presente que no Estado não reside a fonte única das normas do direito, pois há na sociedade política, em correlação com os grupos ou corpos intermediários que a constituem, uma pluralidade de ordenamentos jurídicos. Ora, o justo objetivo é inerente à ordem natural, por isso a lei só é justa se conforme a esta mesma ordem. E os direitos subjetivos fundam-se na própria natureza humana, na dignidade pessoal do homem, na liberdade do ser racional, no seu destino transcendente e eterno. Consequentemente, só poderá haver Estado de direito desde que haja respeito ao direito natural, respeito à ordem superior, à vontade dos detentores do poder e dos que fazem a lei. Então, o Estado de Direito na plenitude de seu significado, será um Estado de Justiça. (DICIONÁRIO DE POLÍTICA, 1998, apud ACQUAVIVA 2010, p. 18):

Apreende-se que, o Estado através da atuação de seus regentes não pode, ou pelo menos não deveria, sob condição de incidir na arbitrariedade, ainda que se configure como entidade soberana de representação, atuar de forma isolada à revelia dos “*elementos formadores do Estado, povo, território, e outros poderes*”, devendo dirigir suas ações nos objetivos ansiados pela sociedade a qual representa. Tecida a breve configuração histórica da entidade estatal, resgata-se a citação sobre os elementos formadores do estado sem portando pormenoriza-los, no intuito apenas de favorecer a compreensão sobre a finalidade do objeto de estudo deste segmento do texto, assim:

As causas constitutivas do Estado são *materiais, formais e final*. São Causas materiais do Estado o povo, ou o elemento humano, e o território ou a base física, área material ou ideal em que o Estado faz valer seu direito positivo. Quanto às causas formais, vale dizer, aquelas que identificam o Estado quanto à sua forma jurídica ou constituição política, graças à qual um Estado não se confunde com outros- daí, a importância de conhecer sua constituição! – são a ordem jurídica e o poder político, exercido pelos governantes [...], que o encarnam em dado momento histórico. [...] Quanto ao Estado, tem por causa final o *bem comum* de todas as sociedades menores que atuam em seu território. O adjetivo *comum* atribuído ao *bem* visado pela sociedade política é bastante sugestivo: O Estado existe, por evidente, para realizar o bem-estar *geral de todos*, no tocante, por exemplo, à educação, à saúde e à segurança. (ACQUAVIVA 2010, p. 24):

O Estado não existe apenas com uma finalidade em si mesma, o Estado pelo Estado, mas sim a partir de uma necessidade de organização e gestão do próprio agrupamento, ou seja, como causalidade de seus elementos constituintes conforme descrito pelo autor acima, e como consequência deverá atender as demandas e anseios que emergirem durante sua existência.

3 O FEDERALISMO E SEU ATRIBUTO FISCAL

A forma de organização do Estado, pode variar conforme a base histórica de sua formação, que na perspectiva da Teoria Política dois são emblemáticos, o Estado unitário que “...é aquele que representa uma organização política singular, com um governo único de plena jurisdição nacional, sem divisões internas que não sejam simplesmente de ordem administrativas” (MALUF,1982, apud ACQUAVIVA 2010, p. 87). E o Federal “Esta forma de Estado se constituiu uma espécie do gênero federação. Surgiu com a revolução norte-americana do século XVIII, que resultou no aparecimento dos Estados Unidos da América do Norte, mediante a constituição de 1787” (ACQUAVIVA 2010, p. 89). Sendo este último, o relevante para a abordagem neste trabalho e destrinchado a seguir por Galvão (1976, apud ACQUAVIVA 2010, p. 89-90):

O nome do Estado aplicado a uma entidade não soberana explica-se pois no caso norte-americano, em virtude de circunstâncias históricas. Não assim no caso brasileiro, quando se começou a chamar de *Estados* as antigas províncias do Império, tal foi a furor imitativo dos primeiros homens da república. Um Estado só havia sido, sempre, o Brasil, desde os primórdios da colonização, salvo a malograda e efêmera experiência das capitânicas. A Argentina, apesar de Estado Federal, adota a denominação *províncias* para as unidades federadas. Tanto no caso do Brasil como da Argentina, chegou-se ao Estado federal partindo da unidade para a multiplicidade, ao passo que

no caso dos Estados Unidos partiu-se da unidade para chegar à unidade, através de uma confederação em seguida à qual surgiu o Estado federal.

No seu processo formativo o Brasil em seus 517 anos passou por três macros estágios políticos, sendo de 1500 à 1822, o período colonial, de 1822 à 1889 o período imperial e de 1889 até os dias atuais o período republicano. Cabendo uma breve ressalva, que esta classificação dos estágios mencionados é uma simplificação didática visto que entre e no próprio interior deles houveram oscilações políticas e de regimes de governo. Nas palavras de Castro e Castro (2014, p.38) “A evolução histórica da administração pública em nosso país ocorreu por meio de três modelos básicos: Estado Patrimonial, Estado Burocrático e Estado gerencial [...]”, os quais não serão desdobrados aqui. De todo modo, somente a partir da república é que o Brasil alcança o “status” de Estado federal. E a configuração vigente vem a partir da Constituição Federal de 1988, através dos destaques de seus artigos iniciais:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito[...];

Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

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;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Tendo como elementos norteadores os artigos constitucionais destacados acima, inicia-se a premente abordagem da questão fiscal do Estado. Para se manter enquanto entidade representativa de Poder e promover o que está estabelecido nos artigos 3º e 6º da CF/88, dentre tantos outros da normativa maior, é necessário dispor de recursos financeiros para custear a estrutura de regulação, manutenção e promoção social. Assim, o Estado, por meio do poder público que exerce, arrecada

recursos financeiros dos cidadãos com o intuito de viabilizar a sua função e finalidade, conforme assevera Crepaldi e Crepaldi (2014, p.18):

A tributação, no Estado democrático de direito, constitui instrumento da sociedade. É por meio das receitas tributárias que é viabilizada a manutenção das estruturas políticas e administrativa do Estado e as ações de governo. Mas a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos. Assim a constituição também cuida de definir as possibilidades e os limites da tributação, fazendo-o pela outorga constitucional da competência tributária; quando a constituição diz quais tributos podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desdobra não pode ser feito. (CREPALDI E CREPALDI ,2014, p.18)

Vê-se que, a arrecadação que compõe a receita pública, ainda que compulsória não é estabelecida de forma arbitrária, o Estado de Direito submete o poder público ao regramento legal. A fonte maior deste regramento é a carta constitucional brasileira que através do Art. 145, delibera:

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

I - impostos;

II - 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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Através do art. 145, o poder Público recebe a autorização legal (constitucional) para instituir os tributos que comporão seus recursos financeiros e na sequência, por meio do art. 146, atribui o instrumento legal de imposição, que cabe a lei complementar, com destaque para o inciso II, o qual estabelece que há um limite, a se ver:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre[...]

No Brasil, a legislação complementar, e a mais importante, que disciplina as normas gerais de direito tributário é a lei nº 5.172, de outubro de 1966, que constitui o código tributário nacional, conforme destaque:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Adicionalmente configura a base do Sistema Tributário Nacional, no seu art. 2º e conceitua em seu art. 3º o que vem a ser tributo:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

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.

O sistema tributário Nacional, a partir da carta constitucional e do código tributário nacional compõe as disposições regulatórias do poder de tributar designada ao ente público, D'Andrea e Silva, citando Ávila classifica o Sistema constitucional Tributário como um sistema aberto, a se ver:

Aberto não apenas no sentido de um sistema capaz de desenvolvimento, como são os sistemas vertidos em linguagem, mas no sentido de um sistema que expressamente reenvia a outras normas não expressamente previstas no Sistema constitucional tributário, mas em outras partes da Constituição (ÁVILA, 2004, apud D'ANDREA e SILVA, 2013, p.25)

No entanto a legislação tributária, não se encerra com esses dois instrumentos, ainda que sejam os mais importantes, há uma série de instrumentos legais regulatórios específicos que compõe o rol da normativa tributária:

Abaixo da legislação complementar e especial do CTN, temos a **legislação ordinária** em matéria tributária – leis que efetivamente criam os tributos, determinando seus fatos geradores, alíquotas, bases de cálculo e outros elementos necessários à sua cobrança. A CF e o CTN trazem regras gerais, mas não criam nenhum tributo, sendo essa tarefa reservada à legislação ordinária, criada pelos entes da Federação (HACK, 2015, pag.49).

Ademais, ampliando a abrangência do Sistema Tributário e seus impactos socioeconômicos:

Embora do ponto de vista topográfico o sistema constitucional tributário brasileiro se apresente como sistema de partilha de competências no plano do federalismo fiscal, é claro que dele pode ser extraído a leitura que

considera sua racionalidade econômica e a sua sistematização segundo os grandes campos de criação de riqueza (impostos sobre comércio exterior, a circulação de mercadorias e serviços, o patrimônio e a renda etc.). Até mesmo a complementação do sistema tributário nacional pela legislação infraconstitucional por meio de fixação de alíquotas e bases de cálculo constitui afirmação do poder de tributar. (TÖRRES, 2005, pag.472).

Os governos, como agentes de gerenciamento do Estado, são os responsáveis pela oferta dos bens que o sistema de mercado não é eficiente para ofertar, são os denominados bens públicos. Esses bens não são ofertados pelas empresas capitalistas, por uma série de limitações, que varia da própria característica do bem, como no mecanismo de cobrança e até mesmo de precificação, assim nas palavras de Giambiagi e Além (2016, p.5-6) os bens públicos “[...] são aqueles cujo consumo/uso é indivisível ou não rival [...] é por esta razão que a responsabilidade pela provisão de bens públicos recai sobre o governo, que financia a produção desses através da cobrança compulsória de impostos”. Assim, a sociedade financia a oferta dos bens de uso comum, e que são, em tese, o benefício pelo pagamento dos tributos realizados. A ação de atendimento do governo passa pela elaboração de políticas públicas:

A elaboração de uma política pública começa quando um problema é percebido pelo público como uma demanda que não pode ser resolvida sem a presença do Estado. A natureza coletiva e o tipo de solução definem a entrada de um problema na agenda do governo [...]. O processo pelo qual o governo identifica, reconhece e delimita um problema, passando a incorporá-lo no campo das políticas públicas, é conhecida como *formação de agenda*. (TONI 2016, pag.35).

Assim a cobrança dos tributos pelo Estado, é parte de uma “cadeia de valor”, que vai da obtenção do recursos para a conseqüente oferta de bens, serviços e soluções de problemas, o que demanda um complexo planejamento de responsabilidade dos governos.

4 COMPOSIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A discussão sobre a questão tributária no Brasil, é uma das mais difíceis de ser consensuada, visto que envolve uma série de interesses políticos, econômicos e distributivos a exemplo:

[...] é importante lembrar que uma comunidade não é uma entidade homogênea, que paga uma quantidade X de impostos e recebe um valor Y na forma de bens e serviços oferecidos pelo governo. De fato, *o Estado coleta impostos de um certo conjunto de indivíduos e fornece bens e serviços a outro conjunto, cuja composição é diferente do primeiro.* (GIAMBIAGI e ALÉM 2016, p.380)

Neste tópico, tendo esse conflito como pano de fundo, far-se-á, uma evidenciação da arrecadação tributária no Brasil. Na primeira análise, conforme demonstra a tabela 1, vê-se a participação absoluta da receita tributária em relação à receita total arrecadada pela União, que é o principal ente federativo de arrecadação:

Tabela 1 _ Demonstrativo das receitas da união

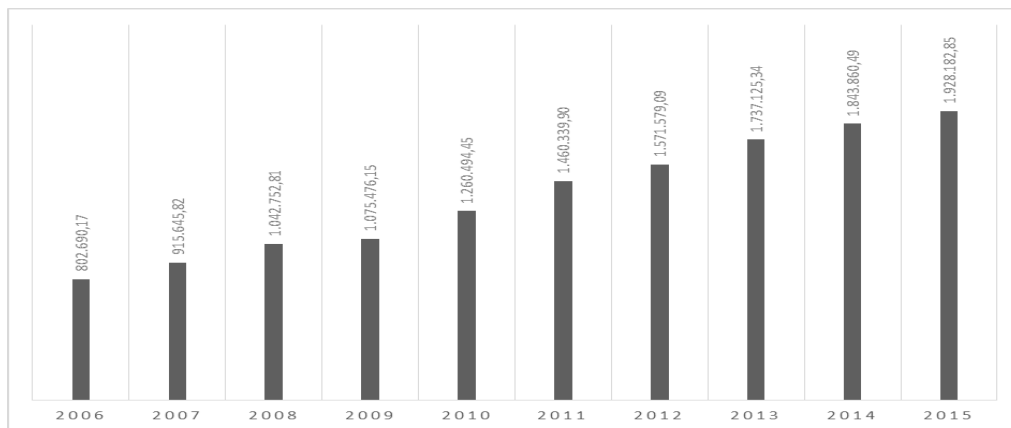
R\$		
ANO	RECEITA TOTAL(nominal)	RECEITA TRIBUTÁRIA
2006	1.181.809.271.965,60	555.578,23
2007	1.243.544.911.513,23	640.939,45
2008	1.215.777.790.188,52	723.415,55
2009	1.515.505.211.948,43	740.052,08
2010	1.470.039.921.239,06	868.964,87
2011	1.685.994.977.183,98	1.022.081,28
2012	1.931.367.216.587,03	1.085.320,70
2013	1.857.870.684.763,26	1.197.200,53
2014	2.191.194.189.127,24	1.260.983,20
2015	2.614.727.135.108,65	1.316.190,50

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Observa-se que no período de dez anos (2006-2015) a receita tributária (em milhões de reais), cresce ano a ano, ainda em anos que houveram desaceleração da atividade econômica por conta da crise mundial (2008-2009). Mesmo nos anos em que a receita total diminui, em relação ao ano anterior, 2008-2007 e 2010-2009, a parcela tributária mantém sua tendência de aumento na composição da receita total.

Outra perspectiva de análise é da receita tributária total, que leva em consideração não apenas as receitas da União, mas de todos os entes federativos somadas, que reflete a tendência de crescimento.

Gráfico 1 _ Receita tributária Total



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Desdobrando-se a Receita tributária total, pode-se evidenciar a participação relativa de cada tipo de ente federativo na composição desta receita, conforme explicitado na tabela a seguir:

Tabela 2 _ Participação relativa por ente Federativo

Ente Federativo	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
União	69,21%	70,00%	69,38%	68,81%	68,94%	69,99%	69,06%	68,92%	68,39%	68,26%
Estados	25,68%	24,85%	25,46%	25,71%	25,53%	24,47%	25,15%	25,27%	25,40%	25,37%
Municípios	5,11%	5,16%	5,16%	5,48%	5,53%	5,54%	5,79%	5,81%	6,21%	6,37%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Receita Federal do Brasil (adaptado)

A série mostra que a União é a maior centralizador de recursos oriundos da tributação, totalizando mais de 69 % da receita tributária, na sequência os Estado e por último os Municípios, no entanto, percebe-se a partir do ano de 2009 um discreto mas contínuo aumento destes na obtenção das receitas tributárias, distintamente dos Estados, que são os que mais sofrem oscilação na composição da receita total na série analisada.

Um indicador importante na análise da arrecadação tributária no Brasil é o quanto ele participa do PIB_ produto interno bruto, que mede a geração de riqueza no país, a série histórica disposta na tabela 3, revela esta participação.

Tabela 3 _ Carga tributária em % PIB

ANO	PIB (R\$ BILHÕES)	ARRECADANÇA TRIBUTÁRIA BRUTA	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA
2006	2.369,80	794,12	33,31%
2007	2.597,61	901,84	33,66%
2008	3.004,88	1.033,92	33,53%
2009	3.185,13	1.055,44	32,27%
2010	3.674,96	1.233,49	32,44%
2011	4.143,01	1.463,02	33,39%
2012	4.392,09	1.574,59	32,70%
2013	5.316,46	1.737,13	32,67%
2014	5.687,31	1.843,86	32,42%
2015	5.904,33	1.928,18	32,66%

Fonte: RFB e IBGE(ELABORAÇÃO PRÓPRIA)

À despeito da tendência de estabilidade, evidenciada na participação relativa da receita tributária nos 10 anos da série analisada, com variação de 33 à 35% e média de 33,83 % para o período considerado, o que merece destaque para este indicador, é que de toda riqueza produzida pela economia nacional aproximadamente 34 % é destinada ao pagamento de impostos, o que na perspectivas de vários especialistas, seja da área do direito da economia e da ciência contábil é uma alta carga tributária.

Ainda em relação ao PIB, pode-se verificar qual a participação relativa de cada tipo de base de incidência na composição da carga tributária, veja-se:

Tabela 4 _ Receita Tributária por Base de Incidência % PIB - 2006 a 2015

Cód.	Tipo de Base	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
0000	Total da Receita Tributária	33,31%	33,66%	33,53%	32,27%	32,44%	33,39%	32,70%	32,67%	32,42%	32,66%
1000	Tributos sobre a Renda	6,15%	6,50%	6,86%	6,33%	5,92%	6,37%	5,86%	5,93%	5,85%	5,97%
2000	Tributos sobre a Folha de Salários	8,15%	8,16%	8,12%	8,48%	8,44%	8,55%	8,64%	8,43%	8,41%	8,44%
3000	Tributos sobre a Propriedade	1,16%	1,19%	1,19%	1,26%	1,23%	1,25%	1,27%	1,29%	1,35%	1,45%
4000	Tributos sobre Bens e Serviços	16,21%	16,11%	16,69%	15,63%	16,13%	16,47%	16,29%	16,47%	16,28%	16,22%
5000	Tributos sobre Transações Financeiras	1,61%	1,62%	0,68%	0,58%	0,68%	0,73%	0,64%	0,55%	0,52%	0,59%
9000	Outros Tributos	0,04%	0,09%	-0,01%	-0,02%	0,04%	0,02%	0,00%	0,01%	0,00%	-0,01%

Fonte: Receita Federal do Brasil

Os tributos que incidem sobre bens e serviços (16,25% - média dos 10 anos considerados) são os que mais contribuem para a carga tributária brasileira, representam quase que 50% desta. Na sequência os tributos sobre as folha de

salários que correspondem na média do período 8,34 % e representam 25,47 % da carga tributária, em terceiro lugar os tributos incidentes sobre a renda com percentual médio no período de 6,17%, e participação relativa de 18,76 % na carga tributária.

Na tabela 5, a seguir fica evidente a participação em relação à arrecadação total, ou seja, o percentual de cada base de incidência no total de tributos arrecadados.

Tabela 5 _ Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2006 a 2015

Cód.	Tipo de Base	% da arrecadação									
		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1000	Renda	18,47%	19,30%	20,45%	19,63%	18,26%	19,08%	17,92%	18,15%	18,05%	18,27%
2000	Folha de Salários	24,46%	24,25%	24,23%	26,28%	26,01%	25,61%	26,43%	25,79%	25,95%	25,83%
3000	Propriedade	3,47%	3,52%	3,56%	3,91%	3,79%	3,74%	3,89%	3,94%	4,17%	4,44%
4000	Bens e Serviços	48,65%	47,85%	49,77%	48,45%	49,71%	49,32%	49,81%	50,41%	50,20%	49,68%
5000	Trans. Financeiras	4,82%	4,82%	2,03%	1,79%	2,11%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%
9000	Outros Tributos	0,13%	0,25%	-0,03%	-0,05%	0,12%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,01%	-0,02%
0000	Receita Tribut. Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Receita Federal do Brasil

Por fim, evidencia-se um ranqueamento dos 10 tributos que mais contribuem para a composição da carga tributária no Brasil, destaque na tabela 6², a seguir:

Tabela 6 Receita Tributária por Relevância do Tributo em % PIB 2013 à 2015

Tributo	2013		2014		2015	
	% PIB	%	% PIB	%	% PIB	%
Total da Receita Tributária	33,74%	100,00%	32,42%	100,00%	32,66%	100,00%
1 ICMS	7,04%	20,87%	6,76%	20,84%	6,72%	20,56%
2 Imposto de Renda	5,79%	17,17%	5,62%	17,33%	5,79%	17,73%
3 Contribuição para a Previdência Social	5,78%	17,13%	5,54%	17,09%	5,43%	16,62%
4 Cofins	3,83%	11,35%	3,42%	10,56%	3,39%	10,37%
5 Contribuição para o FGTS	1,90%	5,63%	1,91%	5,90%	2,00%	6,14%
6 CSLL	1,20%	3,54%	1,10%	3,38%	1,00%	3,07%
8 ISS	0,94%	2,78%	0,97%	3,00%	0,98%	3,01%
7 Contribuição para o PIS/Pasep	0,98%	2,90%	0,90%	2,79%	0,89%	2,73%
9 IPI	0,83%	2,47%	0,87%	2,67%	0,81%	2,49%
10 Impostos sobre o Comércio Exterior	0,72%	2,12%	0,65%	1,99%	0,66%	2,02%
TOTAL DOS DEZ IMPOSTOS ELENCADOS	29,01%	85,97%	27,74%	85,55%	27,67%	84,74%
OUTROS IMPOSTOS SOMADOS	4,74%	14,03%	4,68%	14,45%	4,98%	15,26%

Fonte: Receita Federal do Brasil (adaptada)

² Nesta análise, considerou-se apenas o período de 2013-2015, em virtude de não haver dados consolidados para o período de 2006 à 2012, disponível no site da Receita Federal do Brasil.

Nesta análise, partindo dos dados demonstrados na tabela 6 considerou-se a média aritmética do período para o PIB e para os impostos evidenciados (soma dos 03 anos dividido por três)

O Tributo que lidera a composição da Carga tributária é o ICMS_ Impostos sobre circulação de Mercadorias e serviços, que é um imposto de competência estadual, em relação ao PIB, participa na média dos 3 anos considerados com 6,84 %, ou seja, representa 20,76 % da receita tributária total.

O Imposto que ocupa a segunda posição no ranking é o imposto sobre a Renda e proventos de qualquer Natureza, é de competência Federal (união), sua parcela na média da carga tributária para o período considerado é de 5,73 % e representa 17,41 % da receita tributária total em relação ao PIB.

Em terceiro lugar aparece a Contribuição para a previdência social que é um tributo de competência da União e custeada parte pelo trabalhado assalariado e parte pelas empresas, a parcela de arrecadação deste imposto em relação ao PIB é de 5,58 % e quando comparada a arrecadação total figura com 16,95 %.

A Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), tem parcela de 3,55 % da receita tributária em relação ao PIB, e representa 10,76 % da receita total.

Esses quatro impostos representam 21,70 % da receita tributária em relação ao PIB para a média considerada no período que é de 32,94 %, os outros 06 impostos juntos representam 11,24%. Quando comparados à receita total, esses quatro primeiros correspondem à 65,88 % cabendo aos demais, o percentual de 19,54 %.

O que mais chama atenção a esse pequeno recorte evidenciado pela tabela 6, é que somente esses 10 tributos correspondem à 29,01 % da receita em relação ao PIB e 85,97 % do total da receita tributária, o que evidencia uma grande concentração tributária, para determinadas bases de incidência. Tendo em vista que, considerando as competências Federais, Estaduais e municipais a um grande Rol de tributos, apenas 10 são responsáveis pela pesada carga tributária do Brasil.

Nesse brevíssimo panorama tributário, fica evidente uma prevalência dos tributos indiretos, em detrimento dos tributos diretos, que na consideração de Souza (2009, p. 134) “[...]eles andam na contramão de um dos propósitos da política tributária, que é promover a justiça social. Isso porque eles incidem com mais intensidade exatamente sobre as camadas mais pobres da população.”

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partiu-se da concepção da origem histórica do Estado, sua concepção, sua trajetória de formação, que tem como pano de fundo disputas territoriais, dominação e exercício de poder, porém evidenciou-se que o elemento finalístico do Estado não é sua própria existência de dominação, mas sim como uma forma de regular a convivência social a partir dos agrupamentos humanos que foram se constituindo ao longo da história.

Destacou-se portanto, que o Estado é uma entidade de representação de um coletivo, que normalmente é composto por uma heterogeneidade e por uma série de demandas que emergem e que precisam ser atendidas. Conforme a concepção da Teoria política, o Estado de direito pressupõe uma legitimidade, que parte de uma base legal, que regula a convivência social, contemplando todos seus elementos formadores- povo, território que são suas causas materiais e também suas causas formais que evidencia sua forma jurídica ou constituição política.

Assim chega-se à concepção de Estado Federal, que é um modelo composto por unidades, que possuem capacidade de auto-organização e gestão, porém não são soberanas por estarem submetidas a uma representação maior que é o próprio Estado federal que configuram a soma das partes. Assim a divisão político administrativa, isto é, a forma de organização do Estado brasileiro assume três ordens de competências: a União, os Estados e os municípios, com responsabilidades próprias e também comuns, de acordo com o que prevê a Carta Constitucional.

Por sua vez o financiamento da máquina estatal, que vai além da regulação da vida em coletividade, e deve prover os cidadãos de bens e serviços, passa pela arrecadação tributária, que é a parcela da riqueza individual que o Estado se apropria de forma compulsória, visando a sua finalidade.

Por fim demonstrou-se a dinâmica da composição da carga tributária brasileira, que é considerada alta, pois consome em média 34% da riqueza produzida. Ademais evidenciou-se o quanto há uma concentração desta carga tributária, em que, apenas 10 impostos são responsáveis por mais de 85 % da receita tributária total, ensejando uma ampla discussão sobre o modelo de arrecadação que evidencia distorções sobre determinadas bases de incidência.

REFERENCIAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado** - 3. ed. - Barueri, SP : Manole, 2010.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 07 fev. 2017.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 02 fev. 2017.

CASTRO, Ana Cristina de; CASTRO, Cláudia Osório de. **Gestão Pública contemporânea**. 1.ed.- Curitiba, PR: Intersaberes,2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Fiscal e Tributária: teoria e prática** - 1. ed. - São Paulo: Saraiva, 2014.

D'ANDREA, Roque Sérgio, DA SILVA, Ribeiro. **Introdução ao Direito Constitucional: com ênfase à pessoa jurídica**. 1.ed.-Curitiba, PR: Intersaberes, 2013.

DE TONI, Jackson. **O planejamento estratégico governamental: reflexões metodológicas e implicações na gestão pública**. 1.ed.- Curitiba,PR: Intersaberes,2016.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**.5.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2016.

HACK, Érico. **Direito tributário brasileiro** - 1.ed.-Curitiba, PR: Intersaberes,2015. IBGE- Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. Indicadores Conjunturais. Disponível em http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/pesquisas/anos_antiores_2016.shtm. Acesso em 08 fev. 2017.

RANIERE, Nina Beatriz Stocco. **Teoria do Estado: do Estado de Direito ao Estado democrático de direito**. Barueri, SP:Manole,2013.

RFB- Receita Federal do Brasil. 2017. Disponível em:<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>. Acesso em 15 fev. 2017.

SOUZA, Jobson Monteiro de. **Economia Brasileira**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

STN- Secretaria do Tesouro Nacional. 2017. Disponível em:
http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series_temporais/principal.aspx?subtema=1#ancora_consulta. Acesso em 16 fev.2017

TÔRRES, Heleno Taveira(Coord.). **Direito e poder: Nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. Barueri, SP:Manole,2005.