

O SIMPLES NACIONAL COMO POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA INDUTORA DO DESENVOLVIMENTO E INCLUSÃO SOCIAL DO MUNICÍPIO NO BRASIL

Maurício Nedeff Langaro*

Hugo Thamir Rodrigues*

RESUMO: Estudam-se os efeitos da Lei do Simples Nacional no Município no Brasil. A justificativa é de que a maioria das políticas públicas no Brasil acontece no Município. O objetivo geral é identificar o Simples Nacional como uma política pública tributária de desenvolvimento e inclusão social. E, os objetivos específicos são estudar o Município, as políticas públicas tributárias de desenvolvimento e inclusão social e o Simples Nacional. O problema é se pode o Simples Nacional, instituído pela União, promover o desenvolvimento e a inclusão no Município. A resposta considerará o Município na CF, as políticas tributárias de desenvolvimento e inclusão social e os efeitos do Simples Nacional. Conclui-se que, mesmo instituído pela União, o Simples Nacional contribui para o desenvolvimento e inclusão nos Municípios, seja pela formalização das empresas, como pelo aumento da arrecadação do ISS. Utiliza-se o método de abordagem dedutivo, e do método de procedimento monográfico. A técnica de pesquisa baseia-se no uso de documentos indiretos, basicamente de bibliografia em livros e artigos científicos. Portanto, o estudo tem relação direta com a questão de desenvolvimento econômico e políticas tributárias.

Palavras-chave: Desenvolvimento e Inclusão Social. Lei do Simples Nacional. Município. Políticas Públicas Tributárias.

ABSTRACT: Study the effects of the Single National Law Municipality in Brazil. The rationale is that most public policies in Brazil happens in the city. The overall objective is to identify the National Simple as a tax policy development and social inclusion. And, the specific objectives are to study the municipality, the tax policies of development and social inclusion and the National Simple. The problem is can the National Simple, instituted by the Union, to promote the development and inclusion in the municipality. The County will consider the response in CF, the tax policies of development and social inclusion and the effects of the National Simple. Conclude that even instituted by the Union, the National Simple contributes to the development and inclusion in the municipalities, is the formalization of businesses, such as increased collection of the ISS. The method uses deductive approach, the method monograph procedure. The search technique based on the use of indirect documents basically literature in books and journal articles. Therefore, the study is directly related to the issue of economic development and tax policies.

Keywords: Development and Social Inclusion. Law of the National Simple. Municipality. Public Tax Policies.

-
- * Advogado; Mestre em Direito pela UNISC; Especialista em Direito do Estado pela UFRGS; Titulado pela Escola Superior da Magistratura/Ajuris; Professor da Faculdade de Direito da UPF; Professor/Palestrante da Escola Superior de Advocacia (ESA/OAB-RS); email: mlangaro@upf.br
 - * Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor de Direito Tributário (graduação) na Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC). Professor do Programa de Doutorado/Mestrado em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul (PPGDir/UNISC). Email: hugo@unisc.br.

Introdução

O presente trabalho estrutura-se sobre os efeitos da Lei do Simples Nacional (LSN) no Município no Brasil. O estudo se justificativa em razão de que a maioria das políticas públicas no Brasil acontece no Município, por isso a investigação da sua posição no federalismo nacional.

Assim, o objetivo geral é identificar o Simples Nacional como uma política pública tributária de desenvolvimento e inclusão social. Para tanto, estuda-se, primeiramente, a posição do Município como um verdadeiro ente federado, a partir da Constituição Federal de 1988 (CF), investigando suas características. Logo, os objetivos específicos foram investigar o Município, as políticas públicas tributárias de desenvolvimento e inclusão social e a LSN.

Então, tem-se a problemática deste estudo, se pode o Simples Nacional, instituído pela União, promover o desenvolvimento e a inclusão no Município. A resposta considerará o Município no federalismo vigente no Brasil, e as características principais do federalismo, especialmente a autonomia e competências.

Para responder a tal problema, o trabalho ainda se estrutura em outros tópicos, como as políticas públicas tributárias de desenvolvimento e inclusão social. Ou seja, parte-se do uso do direito tributário, especialmente da extrafiscalidade favorecedora, como um instrumento do Estado para a indução do desenvolvimento e geradora da inclusão social.

E, no último ponto, discorre-se sobre as principais características da LSN, um sistema de arrecadação tributária instituído pela União, que abarca determinada categoria de empresas, levando em conta seu faturamento anual, porém engloba impostos de competência de outros entes federados, como o ISS dos Municípios. E, para finalizar analisam-se alguns efeitos práticos da Lei do Simples.

No que respeita a metodologia aplicada no trabalho, utiliza-se o método de abordagem dedutivo, e do método de procedimento monográfico. A técnica de pesquisa baseia-se no uso de documentos indiretos, basicamente de bibliografia em livros e artigos científicos.

1 O Município no Brasil

Buscar-se-á entender a atual posição do Município no federalismo brasileiro,

contudo sem elucubrações sobre a origem do federalismo, os tipos de federalismo e suas evoluções. Se estudará as características principais de uma federação, o que se coaduna aos objetivos deste trabalho, que se preocupará da posição do Município na CF, local onde se implementam muitas políticas públicas estatais.

Assim, como relevantes, se pode caracterizar e diferenciar as qualidades fundamentais ao federalismo, a sua verdadeira essência, ou seja, os termos soberania, autonomia e competência. Tratar-se-á, por oportuno, da autonomia e da competência, já que a soberania não influirá neste estudo.

Quanto à autonomia, ela é uma liberdade limitada pela Constituição do Estado Federado. Para Silva (2001, p. 104) pode ser entendida como o “[...] governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal [...]”, com duas características básicas: órgãos governamentais próprios e competências exclusivas. Com isto concorda Baracho (1986, p. 21 e 50-51), acrescentando a auto-organização juntamente com as competências originárias e a possibilidade de participação nas decisões da União, o que evidencia a colaboração e não a subordinação entre os entes federados, como também diz Dallari (1986, p. 18).

Para Rodrigues (2003, p. 65) a autonomia se revela na relação interna da União com os demais entes federados, bem como nas relações desses entes entre si. A maneira das unidades federadas participarem das questões da União varia de país para país, ou melhor, depende da forma como cada um está organizado. No Brasil, a representação no âmbito federativo é bicameral, com a Câmara dos Deputados (representantes do povo) e o Senado (representantes dos Estados-Membros e Distrito Federal), formando o Congresso Nacional.

Segundo Rodrigues (2003, p. 67), autonomia e soberania não se confundem, pois aquela é uma liberdade com limites impostos pela CF, “a qual deverá buscar um equilíbrio entre as partes componentes da federação, pressupondo-se a coordenação da União”. Mas esta coordenação não implica subordinação, como já se referiu, mas pode denotar obediência referente a alguns temas constantes da Constituição (DALLARI, 1986, p. 17). Do contrário, se autonomia fosse liberdade plena e absoluta, ter-se-ia o caos.

Estuda-se, então, a competência, a qual de certa forma já aparece ao se conceituar a autonomia, ao ponto de Silva (2001, p. 479) arrazoar que a repartição de competências entre as unidades federadas acaba por consubstanciar a autonomia. A competência, em razão da federação, está prevista na própria

Constituição, o que diminui os riscos de alterações e deixa mais seguro o equilíbrio entre as partes federadas, sendo dito por Dallari (1986, p. 18) “[...] o ponto central da organização federativa [...]”.

O termo competência pode ser entendido como a faculdade jurídica atribuída a uma entidade ou órgão agente do poder público para emitir decisões. Competências são as modalidades de poder usadas pelos órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções (SILVA, 2001, p. 481). Estas funções seriam as três típicas, de administração (executivo), de legislar (legislativo) e de julgar (judiciário), que seriam divididas entre a federação e os Estados-membros.

Azambuja (1962, p. 376) diz que as competências são uma autolimitação, já que como é a CF que designa as competências da União e dos Estados-membros, e estes têm participação direta na elaboração e aprovação da Carta Maior, as limitações em questões de competência são uma autolimitação. Tratando-se da competência não se pode esquecer da descentralização, ao que Kelsen (1992, p. 309, 315-316) refere ser ela maior ou menor, dependendo da estrutura do Estado, se unitário, federado ou confederado, o que também acabaria por distinguir um tipo de Estado do outro.

Neste contexto, a maior ou menor centralização de competências varia conforme a natureza e a história de cada federação, considerando-se que a repartição de competências (KELSEN, 1992, p. 309-310) obedece ao princípio do interesse, de regra cabendo os gerais ou nacionais à União, os regionais aos Estados-membros e os locais aos Municípios (SILVA, 2001, p. 479-480). Para Dallari (1986, p. 19) é indispensável não haver subordinação quando da distribuição de competências, pois os interesses locais são mais bem tratados na localidade.

Quanto à repartição de competências entre os entes federados, elas são classificadas em materiais e legislativas, depois quanto à forma, ao conteúdo, extensão e origem.¹ Em que estas classificações, num Estado Federal, de regra, faz

¹ As competências materiais dividem-se em exclusivas e comuns (cumulativas ou paralelas), e as legislativas em exclusivas, privativas, concorrentes e suplementares. Quanto à forma são ditas expressas, as quais podem ser reservadas (para apenas um ente da federação ou para vários), remanescentes (que não couberam a um ente, mas a outro) e residuais (as que sobraram depois das reservadas e remanescentes), e implícitas (inerentes ao cumprimento de uma competência explícita). No que se referem ao conteúdo, elas são econômicas, sociais, político-administrativas, financeiras, tributárias e internacionais. E, no tocante à extensão, ou melhor, quanto à participação de mais de um ente federado na elaboração das normas ou realização concreta de algo, elas são exclusivas (apenas uma entidade recebe tal competência), privativas (admitem delegação pelo ente que a detém), comuns (vários entes federados, de forma cumulativa, podem tratar do mesmo assunto), concorrentes (vários entes federados podem tratá-las, porém a União

parte da competência da União, de forma exclusiva, as relações exteriores, logo, conclusão de tratados internacionais, declarações de guerra e de paz, comando das forças armadas; a cidadania, pois só há a cidadania da federação; e no campo econômico, com o controle alfandegário e monetário. Mas os Estados-membros da federação se caracterizam e diferenciam das províncias do Estado unitário, não só pela autonomia e competência legislativa, sobretudo pela autonomia constitucional, pois os legislativos dos Estados componentes têm competência em matérias referentes à constituição dessas comunidades, inclusive para modificá-las. Mas competência limitada, que os obriga em razão de determinados princípios da constituição federal total. (KELSEN, 1992, p. 310, 313-314)

Essas competências implicam ao mesmo tempo em poderes e encargos, o que significa custos para as unidades federadas, logo, necessidade de fontes de recursos ou dito custeio, classificadas em financeiras e tributárias. Caso não haja estas, Dallari (1986, p. 20) afirma que o federalismo se caracterizaria pelo nominalismo (apenas aparente), já que existiria a dependência financeira e logicamente política ao ente central. Por isso, na federação, o direito de criar tributos e cobrá-los, esta na competência da União e de cada ente federado.

Finalizadas as características do Estado Federal² – indispensáveis para entender a posição do Município –, passa-se a tratar do Município no federalismo brasileiro, ou melhor, a posição dele na CF, como ente federado, com suas principais características.

A CF no art. 1º reconhece o federalismo como forma de Estado, o que é reafirmado no art. 18, que expressa a autonomia dos demais entes federativos. Contudo, a CF não escapou de severas críticas por parte da doutrina, dado ao grande caráter centralizador e interventor da União, por isso um federalismo

cria normas gerais) e suplementares (complementam as normas gerais). Quanto à origem podem ser originárias (previstas na própria constituição) e delegadas (competência recebida pela delegação de quem tem a competência originária). (SILVA, 2001, p. 480-483)

² Rodrigues (2003, p. 72-73) resume as características do Estado Federal: "a) a coexistência entre um poder central e o poder de cada uma das unidades federadas; b) a atribuição do exercício da soberania apenas à União (entendendo-se que exista soberania); c) o reconhecimento, a cada uma das entidades federadas, de autonomia; d) a existência de uma Constituição Federal que se sobrepõe a qualquer outra lei, quer federal quer das unidades federadas; e) a existência de Constituições próprias para os Estados-Membros; f) a vedação ao direito de secessão; g) a atribuição de competências, pela Constituição Federal, a cada uma das unidades federadas; h) o reconhecimento do direito de intervenção federal nos Estados-Membros; i) a representação dos Estados-Membros no legislativo federal; j) o reconhecimento da democracia e da repartição dos poderes como instrumentos dificultadores da concentração de poder, tanto no plano vertical como no plano horizontal; e l) a possibilidade de as unidades federadas possuírem arrecadação financeira própria."

cooperativo. (SOUZA JÚNIOR, 2002, p. 81-82) Por outro lado, ressurgiram grandes características do Estado Federal, como a organização político-administrativa em União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios (arts. 1º, 18 e 30), e a tripartição de poderes independentes e harmônicos entre si (art. 2º).

Quanto às competências, à União ela é dada de forma privativa (arts. 21 e 22) e concorrente com os Estados e o Distrito Federal (art. 24), e aos Estados-membros de forma concorrente com a União (art. 24) e expressa, além daquelas não proibidas pela própria CF (art. 25, §1º), cabendo-lhes instituir os tributos nela elencados (art. 155). Os Municípios foram alçados à categoria de entes federados, outorgando-lhes autonomia³ (em todas as esferas, política, governamental, administrativa e financeira) e competências comuns com a União, Estados e Distrito Federal (art. 23) além de locais e suplementares as federais e estaduais (art. 30), podendo instituir impostos (art. 156), o que até então não havia ocorrido na história constitucional e federalista brasileira.

Bonavides (2001, p. 311-313) dedica-se intensamente sobre a questão da autonomia concedida aos Municípios, o que para ele configura “indubitavelmente o mais considerável avanço de proteção e abrangência já recebido por esse instituto em todas as épocas constitucionais de nossa história”, com importante inovação de fundo e substância, o que reforça a sua juridicidade acima de tudo. Assim, o Município tornou-se indissociável da essência do federalismo brasileiro, o qual

³ “Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País com a Carta de 1988, a qual impõe aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais larga tocante à defesa e sustentação daquela garanti. Nunca esteve o município numa organização federativa tão perto de configurar aquela realidade de poder – o chamado *pouvoir municipal* – almejado por numerosa parcela de publicistas liberais dos séculos XVIII e XIX, quanto na Constituição brasileira de 1988. A concepção política desse poder transitou de uma modalidade ‘política’ e abstrata, historicamente frágil e passageira, não obstante sua amplitude teórica, para uma versão mais sólida, porém menos larga, ou politicamente menos ambiciosa, a qual, em compreensão, lhe confere, dentro de quadros formais rígidos, uma superior conotação de juridicidade institucional, de máxima autonomia possível. Um poder municipal realisticamente concebido, pois, *no* Estado, em contraste com aquele esboçado *contra* o Estado, conforme constava das primeiras versões políticas d filosofia da liberdade. Com efeito, uma ligeira sinopse teórica da progressão municipalista em matéria de autonomia, tanto em nosso Direito, desde a Constituição de 1824, como no Direito constitucional comparado das nações européias, nomeadamente aquelas que elegeram a trilha do federalismo, demonstra sobejamente que a caminhada institucional, na rotação dialética de avanços e recuos, atravessa um cipoal de contradições documentadas pela história mesma. Mas ela se deu sempre no sentido de consolidar em bases jurídicas uma autonomia dantes postulada com o ardor da ideologia e o passionalismo das grandes teses liberais do século XIX. A tensão entre o município e o ordenamento estatal propriamente dito tem, por conseguinte, profundas raízes históricas. Em verdade, o município, tanto quanto a família ou a tribo, antecede o Estado: é um *prius*; um valor dotado de mais ancianidade.” (BONAVIDES, 2001, p. 314)

passou a ter uma dimensão trilateral, abandonando a tradição dual, e integrando definitivamente e sem sombra de dúvidas, a organização política do Brasil. Elenca-se, então, os artigos da CF que tratam especialmente deste ente federativo: o 18 (insere o Município na organização político-administrativa da República), o 29 (o qual institucionaliza a autonomia municipal, determinando a elaboração de lei orgânica, cuja aprovação depende de maioria qualificada – 2/3 – dos integrantes da Câmara de Vereadores, emprestando-lhe, portanto, rigidez análoga a das constituições), e o 30 (descreve as matérias de competência dos municípios). A conjunção desses três artigos é dita a “pedra angular de compreensão da autonomia do município”.

Rodrigues (2003, p. 27-28 e 66), por outro lado, refere não constituir a Lei Orgânica dos Municípios verdadeiras constituições. Contudo, destaca-se é a posição dos Municípios na CF, os quais até então não tinham recebido tratamento análogo, a partir do que se pode chamar de uma federação tripartite. Porém, como a história das federações é dual, logo, o legislativo federal é bicameral, assim como ocorre no Brasil atualmente. O autor, então, levanta outro ponto, o de que apesar da boa consideração emprestada aos Municípios na CF, infelizmente não lhes foi dada representação similar para participar das questões da União.

Apesar do grau de importância dada ao Município, muitos ainda o desconsideram como um verdadeiro ente federado, quando não o criticam a tal ponto de lhes terem como uma questão desfavorável ao pacto federativo, desagregadora do Estado. Porém, a posição dele não pode ser desconsiderada, até porque foi fruto de um pensamento político municipalista, muito ligado à questão do poder local na experiência política brasileira, que se apoiou em muitos fatores, como mais de 80% da população morar nas cidades (LIMA, 2010, p. 65-80).

Contudo, certamente, a posição dos Municípios no federalismo brasileiro é uma decorrência clara da aplicação do princípio da subsidiariedade na CF, e tal princípio busca a coordenação, a cooperação e a colaboração de todos os entes federados na consecução das políticas públicas estatais, ainda que a União seja o ente geral. Isto porque, os Municípios é que estão presentes no dia-a-dia da vida dos cidadãos, com melhores condições de conhecerem e atenderem suas necessidades, o que também obriga o Estado a possibilitar e potencializar as ações destes entes federados menores na busca do bem comum. Então, nos Municípios se desenvolvem muitas políticas públicas estatais no Brasil. (KRELL, 2008, p. 40-42)

Por conseguinte, pode-se dizer que ao Estado brasileiro faltava – ou continua faltando – maior cultura quanto ao federalismo, já que este, muitas vezes, apesar de constar dos textos constitucionais, na prática era desrespeitado pelo centralismo e autoritarismo no governo central, na União. Imagine-se, então, mudar uma cultura sobre o federalismo dual, que marcou fortemente o Brasil.

Assim, diante do federalismo cooperativo vigente no país, a União, como ente coordenador da unidade nacional, cabe subsidiar – princípio da subsidiariedade – as unidades menores, os Municípios, munindo-os quanto às tarefas que precisam realizar, para que possam atingir a maior eficácia possível. Munição esta, que invariavelmente, envolve compensação de receitas, ou distribuição de rendas, (KRELL, 2008, p. 47-49), o que se dá por políticas públicas tributárias.

2 Políticas públicas tributárias de desenvolvimento e inclusão social

No item anterior tratou-se, especialmente, das características do federalismo – autonomia e competências –, além da posição do Município na CF. Agora, se cuidará de como o Estado pode induzir o desenvolvimento e a inclusão social a partir de políticas públicas tributárias, e, para isso, precisa-se conhecer as formas de tributação, a fiscal e a extrafiscal, e desta, a repressora e a favorecedora, primordial para o entendimento destas políticas.

O Estado, enquanto garantidor de alguns direitos e promotor de tantos outros, deve se valer de políticas públicas objetivas, seja através de ações ou outros incentivos. Para a satisfação destes desideratos – ações – o ente público necessita de receita – numerário –, obtida pela tributação, também chamada de política fiscal ou arrecadatória. Esta serve para o Estado se sustentar, manter todo o seu aparato, e também promover ações políticas, econômicas e sociais (NABAIS, 2006).

Portanto, ao lado da política arrecadatória (obtenção de recursos) deve estar a política tributária, que não são a mesma coisa. A política tributária deve ter por finalidade uma justiça fiscal, norteando a distribuição de recursos, buscando o desenvolvimento econômico, promovendo o pleno emprego, atendendo às finalidades sociais, combatendo a inflação, garantindo o equilíbrio do balanço dos pagamentos internacionais, enfim, permitindo a coordenação fiscal entre as finalidades política, jurídica e administrativa dos governos (MARTINS, 2006). Logo, é através da política fiscal que o Estado arrecada dinheiro para satisfazer os seus interesses, sem poder deixar de lado a satisfação dos interesses dos cidadãos,

sejam esses interesses individuais, coletivos ou sociais.

Quanto ao aspecto da tributação, cada ente federado possui legitimidade para a criação e cobrança de determinados tributos, mediante autorização da CF. Assim, destaca-se que o sistema tributário nacional é um sistema constitucional tributário, com toda sua base na Lei Fundamental, conforme Kelsen (2000, p. 17).

Infelizmente, no Brasil, a política fiscal/arrecadatória tem sido usada com um caráter meramente impositivo, ou seja, com o fim único de arrecadar recursos para os cofres públicos, e a qualquer custo, sem se preocupar com os direitos do cidadão contribuinte. Assim, na realidade, há uma carga tributária elevadíssima, consumindo praticamente quatro meses ao ano de salário do contribuinte para o pagamento de tributos, seja de forma direta ou indireta e muitas vezes em cascata. Isto, de certa forma, apenas revela a falta de uma política tributária adequada, capaz de respeitar a CF e os direitos do contribuinte, que também se revelam em deveres do Estado para com eles, e assegurem um mínimo de retorno adequado e suficiente à satisfação das necessidades da população. Este aspecto, portanto, necessita de uma reforma que mire a legitimação da tributação (ICHIHARA, 2006).

Por outro lado, ao mesmo tempo em que a arrecadação do Estado se dá através da tributação, seja para mantê-lo, satisfazer os objetivos traçados na CF – art. 3º – e promover os direitos econômicos, sociais e coletivos, muitas vezes esta tributação também é usada para constranger algumas atividades dos particulares, como se elas não interessassem à coletividade, ao mesmo tempo em que o Estado não as considera ilícitas e não as proíbe. Ex.: a tributação sobre as bebidas alcoólicas e cigarros (CARRAZA, 2002). A este tipo de atuação estatal se denomina tributação extrafiscal⁴, e a dita repressora ou sufocante, segundo Nabais⁵.

⁴ “De nossa vez, conceituamos a extrafiscalidade dos impostos como sendo a forma empregada pelo Estado, exclusivamente via tributação, para atingir fins não meramente arrecadatários, mas preponderantemente ordinatórios, quer para incentivar determinados comportamentos, quer para desestimulá-los (impostos proibitivos), afastando-se eventuais efeitos confiscatórios. Dissemos *exclusivamente via tributação* para ressaltar que não poderá haver regulamentação do comportamento humano mediante atuação direta do Estado concomitantemente ao emprego da tributação extrafiscal, que, como vimos, é forma indireta de se disciplinar o comportamento social.” (FURLAN, 1998, p. 133)

⁵ “Mais, entre nós, como de resto lá fora, não está constitucionalmente vedada a possibilidade de o Estado utilizar o imposto (e quem diz o imposto diz o agravamento do imposto) com o objectivo ou finalidade principal ou dominante de evitação de certos comportamentos econômicos e sociais dos seus destinatários (impostos sufocantes na terminologia alemã, e *destructive taxes* na designação anglo-saxónica), caso em que, em rigor, não estamos face a (verdadeiros) impostos subsumíveis na ‘constituição fiscal’ (dominada por uma exigente reserva de lei e pelo princípio da igualdade aferido pela capacidade contributiva), mas antes perante típicas medidas de intervenção econômica e social por via fiscal a subsumir na ‘constituição económica’ (ancorada

Porém, a extrafiscalidade não se dá somente através de elevada tributação sobre alguns bens ou atividades a fim de reprimi-las. Pode, em alguns casos, ocorrer uma não tributação e até uma diminuição desta, como é o caso da não incidência, da isenção e da diminuição de alíquotas, a fim de promover o desenvolvimento e a inclusão social, a partir do incentivo ao exercício de algumas condutas. Ora, se para se manter e agir o Estado precisa de recursos financeiros, em outras hipóteses a fim de estimular o desenvolvimento (RODRIGUES, 2009) e a inclusão social, o Estado impulsiona determinadas condutas dos cidadãos com incentivos tributários, como a diminuição da carga tributária (não-incidência e deduções) e até a isenção⁶, a qual “é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação” (MACHADO, 2004, p. 225).

Assim, muitas vezes, a voracidade arrecadatória do Estado, manifestada através da tributação fiscal – e também extrafiscal (repressora) –, não proporciona condições de satisfazer os seus imperativos, as necessidades vitais básicas das pessoas, os direitos econômicos, sociais e coletivos. Então, para que cada um consiga aquilo que o Estado não foi capaz de suprir, alguns recursos devem ser salvaguardados por situações de não-incidência, deduções e isenções, legalmente autorizadas, segundo Carraza (2002). Nabais vai além, referindo, também, que nos casos de extrafiscalidade, seja a sufocante ou facilitadora, as quais, de regra, buscam efeitos econômicos e sociais, elas “não integram o *direito fiscal*, mas antes o *direito econômico fiscal*, o que leva naturalmente a que não se lhes aplique, ao menos integralmente, os princípios e preceitos constitucionais integrantes da ‘constituição fiscal’” (NABAIS, 2006, p. 66), justamente para se atingir fins econômicos e sociais⁷.

num flexível princípio da legalidade e nas exigências do princípio da proibição do excesso ou da proporcionalidade *lato sensu*). Por isso, impõe-se nesta sede distinguir muito claramente os verdadeiros impostos ou impostos fiscais, que têm por objectivo ou finalidade principal a obtenção de receitas, dos falsos impostos ou impostos extrafiscais cuja finalidade principal é, em direitas contas e no limite, evitar ou obstar à verificação do respectivo pressuposto de facto ou facto gerador. O que os configura como verdadeiros ‘impostos suicidas’, os quais, como bem se compreende, não podem ter por suporte a ‘constituição fiscal’.” (NABAIS, 2006, p. 19)

⁶ “Esta definição parte da estrutura legislativa, oriunda das normas constitucionais de competência tributária, pelas quais quem tributa pode isentar, mas apenas no que for de sua competência, pois não é permitida a isenção heterônoma.” (LUNARDELLI, 1999, p. 84-85)

⁷ “Como já referimos e ao contrário do que a doutrina em geral faz, distinguimos entre o direito fiscal *tout court* ou direito fiscal clássico e o direito econômico fiscal. Pois bem, como igualmente resulta do que fomos dizendo, podemos definir o direito econômico fiscal como o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos fiscais, isto é, dos impostos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social. Ou por outras palavras, a disciplina jurídica da extrafiscalidade. Um conjunto de normas que apenas formalmente integram o direito fiscal, já que têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou

Portanto, a extrafiscalidade divide-se em repressora e favorecedora. A repressora significa a elevada carga tributária sobre alguns produtos e atividades para reprimir estas condutas, quando o Estado não quer propriamente proibi-las, enquanto a extrafiscalidade favorecedora é usada como um meio de indução ao desenvolvimento econômico e social para, exatamente, estimular e favorecer o exercício de algumas atividades. Ou, para Schoueri (2005), a norma tributária indutora – extrafiscal – exerce seu papel privilegiando o comportamento desejado ou discriminando o indesejado, direcionando o ambiente econômico social, ou melhor, induzindo a pessoa a modificar seu hábito.

A extrafiscalidade ou as normas tributárias indutoras assentam-se, também, em outro mote sobre o uso direito, de cunho mais genérico, que busca demonstrar uma nova forma de uso do ordenamento jurídico, ou melhor, o abandono da função eminentemente repressora em razão do aspecto promocional⁸. (NABAIS, 2006)

Logo, se destaca a extrafiscalidade favorecedora, a que estimula determinadas condutas, especialmente quando o Estado não consegue atingir seus objetivos por mãos próprias. Assim, trazer-se-á à baila, no próximo item, a Lei do Simples Nacional como política pública tributária de indução ao desenvolvimento e inclusão social, a fim de demonstrar como o legislador pode incentivar certas condutas, a partir do estímulo na área tributária e econômica, objetivando efeitos coletivos, sociais, econômicos e políticos. Ligado, claro, ao desenvolvimento do Município, enquanto ente federado, no Brasil.

sociais e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. E ao dizermos isto, nos termos em que o fazemos, estamos já a aludir aos dois grandes domínios ou sectores do direito econômico fiscal: o domínio ou sector dos impostos extrafiscais ou de agravamentos extrafiscais de impostos e o domínio ou sector dos benefícios fiscais.” (NABAIS, 2006, p. 419-420)

⁸ Bobbio (2007) aborda vários sentidos do direito, como (I) a sua função terapêutica, dita predominante, de repressão dos comportamentos desviantes (direito penal) e resolução dos conflitos de interesse (direito civil), depois trata do direito como (II) normas de organização e não só normas de comportamento, abordando, também, (III) a função distributiva do direito – de repartição dos recursos, econômicos e não econômicos –, bem como refere (IV) a função promocional do direito, ou seja, a de que o direito não atua só punindo a inobservância das normas, mas também premia a observância. É o caso, por exemplo, do Estado encorajar algumas atividades (econômicas ou não), valendo-se do incentivo ou do prêmio, isto é, do procedimento da sanção positiva, oferecendo uma vantagem a quem observa a norma, já quem não observa não sofre nenhuma consequência – jurídica –. Este é um fenômeno do Estado moderno, seja capitalista ou socialista, que considera a função do direito, partindo da estrutura à função. Assim, o efeito repressivo ou promocional do direito depende do direito entendido como meio de condicionamento dos comportamentos.

3 A lei do simples nacional como política indutora do desenvolvimento e inclusão social do Município no Brasil

A LSN – LC n. 123/2006 –, também conhecida por Supersimples, é uma lei da União, que abarca uma série de tributos, a fim de diminuir a carga tributária de determinada categoria de empresas, as microempresas (ME), empresas de pequeno porte (EPP) e o microempresário individual (MEI).

Ressalta, no caso em apreço, que é de primordial importância os aspectos constantes do inciso I do art. 1º, LSN, os quais tratam da arrecadação e recolhimento de tributos de todos os entes federados – União, Estados, Distrito-Federal e Municípios –, mediante um regime único de arrecadação. Esclarece-se, então, que o Simples não é um tributo novo, muito menos imposto, mas um regime especial de tributação, aplicável a uma categoria de contribuintes.

Prosseguindo-se na análise de alguns aspectos da LSN, importante referir o que dita legislação trata por ME que, segundo o art. 3º, é o empresário ou pessoa jurídica regularmente constituída, que aufera renda anual igual ou não superior à R\$ 360.000,00, enquanto EPP é o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00. E, MEI o microempresário individual a que se refere o art. 966, do Código Civil (CC), que aufera receita bruta anual de no máximo até R\$ 60.000,00, desde que opte pelo Simples Nacional e não esteja impedido de adotar a sistemática prevista no art. 18-A da respectiva Lei.

Destaca-se, portanto, o tratamento diferenciado emprestado à determinada categoria de empresários e empresas, os quais, muitas vezes, ficavam à margem do ordenamento jurídico, por não conseguirem cumprir todas as disposições legais, especialmente as condizentes com a tributação e regime trabalhista.

Ressalta, ainda, o critério adotado pela LSN, a par de condicionar um tratamento diferenciado e favorecido para determinada categoria de empresas e empresários, levando em consideração o faturamento obtido e não tipo societário (salvo sociedades cooperativas, e destas excluídas as de consumo e sociedades por ações), quantidade de sócios ou até número de empregados, conforme estabelece o art. 3º, *caput*, §§4º e 5º, LSN. Por outro lado, a LSN discorre quais as atividades desenvolvidas pelas empresas que não poderão optar pelo simples, no art. 17.

Destacam-se, então, os tributos incluídos pela LSN, previstos no art. 13, sendo o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição ao

Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) referente à folha de salários, mais o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS).

Mas, assim como relaciona os tributos abarcados pelo Simples Nacional, a lei também excepciona os excluídos, para não deixar margem para interpretações dúbias, ou melhor, no sentido que só haveria a obrigatoriedade de recolhimento dos tributos ali mencionados, como que se realizando uma isenção implícita ou até não incidência. Portanto, não obstante os tributos englobados pelo Simples, o legislador também tratou daqueles excluídos de tal regime, logo, versou pormenorizadamente dos tributos que continuam sendo cobrados indistintamente, ou seja, independente do enquadramento no Simples, previstos no art. 13, §§1º e 2º, LSN.

Contudo, interessa, por hora, o que ocorre com o ISS, imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre serviços, excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (estes abrangidos pelo ICMS), com caráter eminente fiscal. Atualmente ele é disciplinado pela LC n. 116/2003, tendo como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa a tal LC. Logo, os Municípios e o Distrito Federal devem respeitar a LC ao instituírem tal exação, respeitando, sobretudo, a lista dos serviços, bem como a alíquota máxima instituída pela União, de 5% (cinco por cento), mas com ampla liberdade para disporem sobre tal.

Não se pode esquecer que, a competência tributária sobre matérias gerais de direito tributário pertence à União, conforme disposição do art. 146, da CF, além de existirem limites à tributação, tanto de cunho constitucional como infraconstitucional (CTN e leis esparsas). Por isso, importante destacar a principal característica do Simples Nacional, qual seja, a diminuição da carga tributária para determinadas categorias de empresas e empresários – ME, EPP e MEI –, o que acabou por adentrar em seara da competência tributária dos demais entes federativos, como Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, não esquecendo que a Lei do Simples foi editada pela União, com aplicabilidade em todo o território nacional, logo, abrangendo todos os entes integrantes da federação.

Assim, deve-se contrapor a competência legislativa em matéria tributária frente a outras normas constitucionais, especialmente quando a União, a par de

deter o poder geral regulamentar, por LC, conforme estipula o art. 146, III, “a” a “d”, CF, pode criar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na CF, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, além de definir um tratamento diferenciado e favorecido para as ME e EPP, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239, todos da CF.

Ressalta, ainda, o disposto no § único do art. 146, CF, pelo qual a LC de que trata o inciso III, “d”, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que será opcional para o contribuinte; poderão ser estabelecidas condições de tratamento diferenciadas por Estado; o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Exsurge, também, o art. 146-A, CF, pelo qual LC pode estabelecer critérios especiais de tributação, a fim de prevenir desequilíbrios da concorrência, o que também poderá ser feito pela União, através de lei. Afora, o art. 151, I, CF, pelo qual a União fica autorizada a instituir tributo uniforme em todo o território nacional, bem como não pode prejudicar nenhum ente federativo em detrimento do outro, admitindo-se, porém, incentivos fiscais que promovam o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Além do art. 165, §7º, CF, o qual prevê a possibilidade do Poder Executivo, ao elaborar o orçamento anual, compatibilizá-lo com o orçamento plurianual, a fim de reduzir as desigualdades inter-regionais. Bem como o art. 170, VII, CF, o qual prevê como princípio da atividade econômica a redução das desigualdades regionais e sociais.

Cabe enfatizar, então, o art. 179, CF, o qual determina a todos os entes da federação que dispensem às ME e EPP, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, a fim de incentivar a simplificação das suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou até a eliminação e redução destas por lei. O que deve ser conjugado com o planejamento indicado no art. 174, CF, o qual é conferido ao agente normativo e regulador da atividade econômica, sendo

determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. O que também se coaduna com a previsão do art. 21, IX, CF, o qual trata das competências da União, como a elaboração e execução de planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico e social.

Todos estes dispositivos conjugados com o art. 23, § único, CF, o qual trata da competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, especialmente da fixação de normas para cooperação entre eles, visando ao equilíbrio do desenvolvimento econômico e do bem-estar em âmbito nacional.

Denota-se, portanto, que a questão do tratamento diferenciado e unificado em âmbito nacional, para as ME, EPP e MEI, principalmente na questão de recolhimento de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, envolve uma leitura sistemática⁹ da CF, no sentido de que não se pode ficar apegado a uma interpretação literal e dura da Carta.

Esta interpretação decorre, também, do caso em questão partir da análise da posição do Município no federalismo brasileiro, depois das políticas públicas extrafiscais favorecedoras como indutoras do desenvolvimento e inclusão social, perpassando pelo estudo da LSN, e finalizando com alguns efeitos práticos dela.

Para tanto, algumas conclusões são necessárias. O Simples Nacional busca tirar empresas da informalidade, aquelas que ficam à margem da sociedade, porque não obedecem às disposições legais, sobretudo na área tributária e social. E, não o fazem, na maior parte das vezes, não porque não querem, mas simplesmente em razão da elevada carga fiscal, o que também gera efeitos sociais, já que a informalidade delas gera um círculo vicioso, com consequências na livre concorrência e no pleno emprego, por exemplo. Ora, se a empresa é informal, atua no mercado praticando preços abaixo dos concorrentes, pois não calcula os tributos e encargos sociais, logo, também gera empregos informais.

Tecnicamente, a informalidade gera a evasão fiscal, que é um ato ilícito na medida em que a empresa não recolhe os tributos e encargos a que estaria sujeita se estivesse funcionando formalmente, ao que se chama também de sonegação.

⁹ A constituição deve ser apreendida, a qualquer instante, como um todo, na busca de uma unidade e harmonia de sentido. O apelo ao elemento sistemático consiste aqui em procurar as recíprocas implicações de preceitos e princípios em que aqueles fins se traduzem, em situá-los e defini-los na sua inter-relacionalização e em tentar, assim, chegar a uma idónea síntese globalizante, credível e dotada de energia normativa. (MIRANDA, 1990, p. 253)

Mas não se pode confundir evasão com elisão fiscal, pois esta é o planejamento tributário, visando ao pagamento de uma menor carga tributária.

Assim, o Simples premia o empresário que a ele adere, já que diminui a carga fiscal em relação a como seria o exercício normal da atividade, sem o tratamento diferenciado e favorecido. Alguns dados demonstram a plena aceitação desta lei, como o fato de no Brasil, de 7 milhões de empresas existentes, 6 milhões estarem constituídas como micro e pequenas empresas, o que representa 85% do total, e gerando dez milhões de empregos. Isso corrobora a importância da alteração da lei promovida em 2011, a qual aumentou as faixas de faturamento do Simples. (BREDA, 11 e 12 out. 2011, p. 3). A geração de empregos, inclusive, foi argumento do Ministro da Fazenda¹⁰, quando da solenidade à sanção presidencial à alteração legislativa que promoveu o aumento da faixa de faturamento.

Mas, os reflexos da LSN não ficam somente atrelados à formalização das empresas e geração de empregos, porque o próprio governo brasileiro destacou a possibilidade de recuperar algumas perdas na arrecadação de impostos, como o IRPJ e o IPI (que aconteceriam com a entrada em vigor da nova tabela de faturamento), com a possibilidade de mais empresas aderirem ao Simples, pois antes do aumento na faixa de faturamento estavam excluídas de tal facilidade (JORNAL DO COMÉRCIO, 11, 12 e 13 nov. 2011, p. 5).

Portanto, é evidente o importante papel desempenhado pelas ME, EPP e MEI, como o aumento do pleno emprego e conseqüente redução de desigualdades, com sérios efeitos nas políticas públicas de desenvolvimento e inclusão social. Destaca-se, ainda, que o aumento da arrecadação por parte do Estado pode melhorar a prestação de serviços públicos essenciais, propiciando um melhor acesso dos empregados formais, e seus dependentes, a alguns direitos sociais, o que significa maior justiça social e realização do bem comum.

O aumento da arrecadação também é um dado importante, e se justifica quando se fala na ingerência da União sobre a competência tributária de outros entes federados, no caso o ISS dos Municípios. Os números são realmente impressionantes e não podem ser desconsiderados, na medida em que o Serviço

¹⁰ 'Ela (microempresa) é a base da economia brasileira. Nós costumamos ver notícias sobre grandes empresas, mas não devemos esquecer que a maioria das empresas são pequenas e respondem por uma parte importante das atividades. Elas são as maiores geradoras de empregos (...) e nós temos visto que o Brasil tem sido um país muito bem-sucedido na geração de empregos', disse o ministro da Fazenda, Guido Mantega. (MANTEGA, 11, 12 e 13 nov. 11, p. 5)

Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Sebrae) fez um levantamento a nível nacional, e nos 5.565 Municípios brasileiros se arrecadou em 2010, referente ao ISS a quantia de R\$ 2,5 bilhões, significando um aumento de 365% em relação ao ano de 2007, quando o Simples foi implantado.¹¹

Segundo a notícia responsável pelos dados acima, em 2007, quando o Simples Nacional entrou em vigor, substituindo o antigo Simples Federal, havia 1,3 milhão de empresas cadastradas no antigo sistema, as quais foram automaticamente para o novo regime, hoje também conhecido por Supersimples, com praticamente 6 milhões de empresas vinculadas. Estes números, segundo Luiz Barreto, presidente do Sebrae na época da notícia (31 maio 2011), foram estimulados pela LSN, responsável pela unificação das cobranças de seis tributos federais – IRPJ, IPI, PIS/PASEP, COFINS, CSLL e a CPP – além do ICMS e o ISS, o que veio a facilitar a vida contábil das ME e EPP.

O aumento da arrecadação é visível, e, claro, não se pode desconsiderar também o desenvolvimento e crescimento econômico do país nos últimos anos, o que vai ao encontro dos dados acima, mas que não se desgarrar do grande número de empresas e empresários enquadrados em tal regime especial de tributação.

Conclusão

O estudo abordou vários aspectos, como as características essenciais ao federalismo, caracterizando e diferenciando as qualidades fundamentais, especialmente a autonomia e a competência. A autonomia seria uma liberdade limitada pela CF, basicamente com algumas características básicas: auto-organização, autogoverno, autolegislação e auto-administração.

No que toca a competência, detectou-se o fato de certa forma ela se encontrar implícita na autonomia. Então, competência é o poder previsto na CF aos entes federados em relação à administração, legislação e julgamento, implicando, assim, em poderes e encargos, o que significa custos para as unidades federadas. Para satisfazer tais desideratos é preciso recursos ou fontes de custeio, obtidas por duas ordens, financeiras e tributárias. Portanto, na federação, o direito de criar tributos e cobrá-los, compete a cada ente federado.

Ressalta a posição dos Municípios como verdadeiros entes federados na

¹¹ EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO. Agência Brasil. Disponível em: <<http://www.agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2011-05-31>> Acessado em: 25 jan. 2012.

CF, com autonomias e competências previstas explicitamente no texto. Esta posição é de vanguarda, a qual inclusive lhe reservou a competência exclusiva para as questões locais, o que nem poderia ser diferente, pois é nele que efetivamente se implementam as políticas públicas de inclusão social, não esquecendo que a maioria da população brasileira mora em cidades. Assim, a União, como ente coordenador da federação, deve colaborar com o poder local, a municipalidade, subsidiando-a.

Por conseguinte, se tratou de alguns aspectos sobre as políticas públicas de desenvolvimento e inclusão social, as quais podem ocorrer através do direito tributário, já que estas podem ser efetivas políticas públicas estatais, pois cabe ao próprio Estado promover a implementação delas como forma de desenvolvimento e inclusão social, a partir da cooperação com a sociedade civil. Ora, se tratou de políticas públicas tributárias de indução ao desenvolvimento e inclusão social, através da extrafiscalidade favorecedora, as quais, sinteticamente, são decisões estratégicas e coordenadas para a busca do bem comum. E, para isso, o Estado pode se valer da participação da iniciativa privada, a qual é convidada a tomar parte através do incentivo na área tributária, fomentando a atividade econômica.

Então, se trouxe à tona a LSN, não um imposto nacional, mas um sistema unificado de arrecadação de vários tributos – nacionais, estaduais, distritais e municipais – instituído pela União, que dispõe sobre um tratamento diferenciado e favorecido para as ME, EPP e MEI, destacando-se, sobretudo, o fato de ela abarcar o ISS, um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

E, por fim, se demonstrou que a questão do Simples abarcar tributos de outros entes federados seria possível, sobretudo por uma leitura constitucional feita de forma sistemática. Além de que, as ME, EPP e MEI, abarcadas pelo Simples, correspondem a mais de 80% das empresas formais no país, o que indica a formalização delas e conseqüentemente dos seus empregados, significando a possibilidade de acesso a direitos sociais. Mas, também, se demonstrou um aumento significativo na arrecadação, inclusive do ISS, desde que ela foi instituída.

Referências

AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. 4. ed. rev. ampl. e atual. 2. imp. Porto Alegre: Globo, 1962.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela Beccaria Versiani: rev. téc. Orlando Seixas Bechara e Renata Nagamine. Barueri: Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Teoria do estado*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BREDA, Zulmir. Benefício merecidos. *Jornal do Comércio*, Porto Alegre, 11 e 12 out. 2011. Caderno JC Contabilidade, n. 21, p. 3.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2002.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O estado federal*. São Paulo: Ática, 1986. (Série Princípios)

EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO. Agência Brasil. Disponível em: <<http://www.agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2011-05-31>> Acessado em: 25 jan. 2012.

FURLAN, Valéria C. P. *IPTU*. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 167-177. (Pesquisas tributárias. Nova série n. 12)

Jornal do Comércio, Porto Alegre, 11, 12 e 13 nov. 2011, p. 5.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução Luís Carlos Borges. Revisão técnica Péricles Prade. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

_____. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. 4. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KRELL, Andreas J. *Leis de normas gerais, regulamentação do Poder Executivo e cooperação intergovernamental em tempos de reforma federativa*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

LIMA, Martonio Mont'Alverne Barreto. Autonomia do Município e cultura do poder local. In: HERMANY, Ricardo (org). *Gestão local e políticas públicas*. Santa Cruz do Sul: IPR, 2010, p. 65-80, passim.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MANTEGA, Guido. In: *Jornal do Comércio*, Porto Alegre, 11, 12 e 13 nov. 2011, p. 5.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 29-49. (Pesquisas tributárias. Nova série n. 12)

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990, tomo 4.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006.

RODRIGUES, Hugo Thimir. *Harmonização solidária das políticas tributárias municipais: um princípio constitucional geral, implícito, delimitador das ações tendentes ao cumprimento da função social dos municípios*. 2003. 276 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito – Doutorado) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

_____. e FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo interinstitucional público: uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL, Rogério Gesta e REIS, Jorge Renato (org.). *Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos*. 1. ed. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2009, p. 2.686-2.705, tomo 9.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. *Constituições do Brasil*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.