

A concessão de benefícios fiscais pelos Estados na contramão da democracia brasileira

*Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba**

Resumo: O Estado Democrático de Direito, inaugurado com a Constituição de 1988, faz parte de um complexo sistema de princípios, valores e regras há muito almejados pela sociedade. A democracia, objetivo perseguido na maior parte do mundo, apesar de já conhecida desde a Grécia Antiga, apenas com a Modernidade ganha relevos de real participação do povo nas decisões fundamentais do País. Assim, mesmo sabendo-se da impossibilidade de se ofertar conceito pronto e acabado para a democracia, certos caracteres podem ser indicados como fundamentais à atual democracia brasileira. Os princípios espargidos na Constituição Federal de 1988 dão conta de que a soberania popular há de ser o vetor principal do ideal democrático, nele albergada eventual participação direta do povo ou mesmo a comum atuação por meio de seus representantes. O objetivo com este trabalho é confrontar o Conselho Nacional de Política Fazendária com o ideal democrático. Propõe-se despertar, nos estudiosos do Direito, o interesse sobre os ajustes promovidos por esse Conselho, avaliando sua pertinência com o modelo de

* Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Ceará – UECE. Professora substituta da Universidade Federal do Ceará/FEAAC – Departamento de Administração. Analista jurídica da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – Célula de Consultoria e Normas da Coordenadoria de Administração Tributária. E-mail: pacmara9@yahoo.com.br.

sociedade que se espera estar sendo construído.. A importância de sua análise ressurgiu em uma federação tão desnivelada econômica e socialmente, o que faz pensar em mecanismos para evitar tantas desigualdades.

Palavras-chave: Democracia. Confaz. Benefícios fiscais. ICMS.

INTRODUÇÃO

Ao iniciar-se um estudo mais aprofundado sobre a democracia, fica evidente que não se encontrarão respostas perfeitas e acabadas: quem sabe o contentamento não possa advir de uma mera resposta adequada àquele momento?

Essa dificuldade inicial, entretanto, não torna o tema menos instigante. Assim, tentando encontrar o molde ideal, inúmeros estudiosos escrevem obras densamente estruturadas tentando definir a democracia.

No caso do Brasil, em que se vive, desde 1988, um período ímpar na história, a construção da nova Constituição se dá a duras penas. Para velhos institutos, parece que o tempo não passou e que a sociedade não mudou: o Estado de Direito ainda não se sedimentou adequadamente, estando ainda por se moldar.

É nesse contexto que se faz importante conhecer o Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão cuja importância no cenário fiscal da atualidade é ofuscada para a maior parte da população.

E não se diga que isso se dá por carecer de importância: tal Conselho define, atualmente, a forma como benefícios fiscais são concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal em matéria de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

Para esse tributo, recorde em arrecadação nacional, assunto desse talante é fundamental visto que então será definido quem poderá se sair bem no complexo jogo de mercado.

O objetivo com este estudo, portanto, é analisar a atuação do Confaz sob a ótica democrática, destacando exemplos de afronta à soberania popular. O que se propõe, então, é que a sociedade explore de forma mais detida a atuação desse órgão, como executor de importante mandamento constitucional e figura maior no combate à chamada “Guerra Fiscal”.

A relevância do tema no estudo da democracia se dá pela possibilidade de se analisar se esses benefícios fiscais, notadamente em um país com carga tributária comparável a países de primeiro mundo, estão sendo ofertados com a devida aprovação popular, isto é, de os brasileiros estão dando o seu aval, ainda que tácito, a esses incentivos.

Isso se dá porque, diuturnamente, o Governo, com a maior naturalidade, tenta aumentar sua arrecadação por meio de impostos mais gravosos para os cidadãos brasileiros. Entretanto, em dissonância com esse comportamento, certos setores são estimulados por meio de incentivos que não encontram congruência com a Carta Magna.

A título de exemplo, que será detalhado mais à frente, podem ser citados os casos dos agrotóxicos, cujo comércio foi praticamente isentado no território nacional, apesar de serem produtos altamente gravosos à saúde.

Assim, é lícita a pergunta: é pertinente que o Governo isente um produto altamente danoso à população enquanto tem-se um aumento na taxação pela renda, por exemplo? Questões como essa demonstram a relevância do tema e iluminam tema obscuro e pouco esclarecido para a sociedade.

1 O QUE É DEMOCRACIA? É POSSÍVEL UMA RESPOSTA?

A democracia, certamente, é um dos temas mais inquietantes enfrentados pela humanidade. Conforme pontuado por Goyard-Fabre¹, a democracia surgiu na Grécia antiga, a partir do século VI a.C., em Mileto, Megara, Samos e Atenas. Etimologicamente designa o “poder do povo”.

Entretanto, o real alcance dessa expressão – poder do povo – é motivo de muita inquietação pois, apesar de ser uma ideia grandiosa, sua aplicação prática vive envolta de romantismo ou de tragédia. Isso se dá pelo fato de nunca se poder ter experimentado o regime democrático em sua amplitude.

Como já ressaltado por Goyard-Fabre², esse tipo de governo veio acompanhado das ambiguidades e dificuldades típicas de um instituto alvo de tantos elogios e de tantas críticas.

Mas será que a humanidade tem a capacidade de viver democraticamente? Será que o ser humano, em sua loucura pelo poder, não tende sempre a subjugar seu semelhante? Perguntas como essa inquietam os estudiosos da democracia. Held³ aponta que a *polis* grega, apesar de marcada pela unidade, solidariedade, participação, vivia a cidadania de forma altamente restrita.

Para os gregos, os cidadãos deveriam fazer parte não apenas da administração, do serviço militar, do júri, dos jogos e festivais, dentre outros, mas ainda mais importante seria o controle a ser exercido sobre a grande massa que não podia tomar qualquer parte

¹ GOYARD-FABRE, Simone. *O que é democracia?: a genealogia filosófica de uma grande aventura humana*, p. 9.

² GOYARD-FABRE, Simone. *O que é democracia?: a genealogia filosófica de uma grande aventura humana*, p. 9.

³ HELD, David. *Modelos de democracia*, p. 21.

naquele Estado. Era a configuração de um super-homem envolvido nas principais atividades do espaço público e cujos olhos vigiavam a imensa leva de homens isolados do sistema.

Com isso, o modelo de democracia inventado pelos gregos possuía um sentido extremamente restrito. Tal restrição, logicamente, ocorria porque o enquadramento como cidadão se dava de forma excludente, nele não se incluindo as mulheres e os escravos, por exemplo.

Entretanto, o sentido participativo era extremamente evidente, visto que aqueles categorizados como cidadãos, efetivamente, viviam o dia a dia das decisões na *polis*, participando ativamente e influenciando os caminhos que todos deviam seguir.

A despeito de não se ter caráter inclusivo como se esperava, a democracia passou a desenhar o ideal da convivência humana, tão esquecido na Idade Média e que, a partir da Modernidade, surge com maior força.

O modelo amplamente difundido que foi sendo construído, com uma forte contribuição de Rousseau, passa pela afirmação de que só será legítima uma sociedade fundada na soberania popular. Ademais, há de se erguer um sujeito coletivo que atue segundo o interesse comum, com base em uma suposta vontade geral.

E é com base nessa nova leitura empreendida pelos modernos que se chegou às democracias atuais, tão amplamente divergentes. Ocidentais, orientais, capitalista, socialista, liberais, burgueses, todos utilizam o termo democracia como forma de legitimar poder.

O termo, ambivalente em sua essência, conforme já apontado por Goyard-Fabre⁴, sempre gerou esperanças e ameaças, em forças iguais, mas contrárias, e que deixam a humanidade órfã, uma vez

⁴ GOYARD-FABRE, Simone. *O que é democracia?: a genealogia filosófica de uma grande aventura humana*, p. 58.

que, apesar de todas essas dificuldades, ainda não foi “inventado” um modelo melhor.

Mostrando a diversidade dessa democracia, explica Bobbio:

Enquanto hoje a eleição é a regra e a participação direta a exceção, antigamente a regra era a participação direta, a eleição, a exceção. Poderíamos também dizer da seguinte maneira: a democracia de hoje é uma democracia representativa *às vezes* complementada por formas de participação popular direta; a democracia dos antigos era uma democracia direta, *às vezes* corrigida pela eleição de algumas magistraturas⁵.

Conforme já ressaltado por Bobbio⁶, as definições de democracia são muitas. Entretanto, prefere o autor aquela que a apresenta como “o poder em público”. Essa expressão, tão simples, resume o ideal de transparência e de ampla publicidade que há de ser vetor na atuação dos governantes.

Essa transparência, grande desafio a ser enfrentado pela democracia pós-moderna, na verdade, representa a constante prestação de contas devida aos governados. Controlar o poder dos governantes pela atuação dos governados exige fortes sacrifícios da democracia, pois o grande sentido desta é o desenvolvimento completo do homem em sociedade.

2 A DEMOCRACIA BRASILEIRA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

“A democracia no Brasil foi sempre um lamentável mal-entendido”⁷. Partindo dessa frase extremamente feliz de um

⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia clássica e as lições dos clássicos*, p. 374, grifos nossos.

⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia clássica e as lições dos clássicos*, p. 386.

⁷ HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*, p. 160.

importante estudioso brasileiro, pode-se iniciar o estudo sobre a democracia no Brasil.

Visto que é uma tarefa extremamente árdua definir o que seja a democracia, especialmente pela impossibilidade de se chegar a um conceito universal do instituto, necessário se faz restringir o alcance, tentando compartimentalizá-la, mas não restringi-la, à realidade brasileira, notadamente com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Como ressalta Canotilho,

o princípio democrático não se compadece com uma compreensão estática da democracia. Antes de mais, é um *processo de continuidade transpessoal*, irredutível a qualquer vinculação do processo a determinadas pessoas. Por outro lado, a democracia é um processo dinâmico inerente a uma sociedade *aberta e activa*, oferecendo aos cidadãos a possibilidade de desenvolvimento integral, liberdade de participação crítica no processo público, condições de igualdade econômica, política e social⁸.

Assim, assentada logo em seu preâmbulo⁹, que, a despeito de não possuir força normativa, funciona como verdadeiro vetor interpretativo, a democracia implica um conceito mais atual, qual seja, o de Estado Democrático de Direito.

⁸ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1999.

⁹ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um *Estado Democrático*, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010, grifo nosso]

Ademais, logo a seguir, o art. 1º da CF/88¹⁰ é enunciado como fundamento da República e estruturante do Estado brasileiro. No dizer de Gilmar Ferreira Mendes,

[...] entende-se como *Estado Democrático de Direito* a organização política em que o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de representantes, escolhidos em eleições livres e periódicas, mediante sufrágio universal e voto direto e secreto, para o exercício de mandatos periódicos, como proclama, entre outras, a Constituição brasileira. Mais ainda, já agora no plano das relações concretas entre o Poder e o indivíduo, *considera-se democrático aquele Estado de Direito* que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas também e sobretudo dos direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos¹¹.

Nesse sentido, a democracia, consagrada pela soberania popular, há de ser exercida diretamente pelos cidadãos ou por meio dos representantes eleitos para tal. Desse Estado Democrático

¹⁰ “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* e tem como fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.

Parágrafo único.

Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010, grifo nosso]

¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* *Curso de direito constitucional*, p. 171, grifo nosso.

de Direito, como bem enfatiza Gilmar Mendes, derivam outros importantes princípios, tais como o da separação dos poderes, o do pluralismo político, o da isonomia, o da legalidade até mesmo o princípio da dignidade da pessoa humana.

Com tudo isso, vê-se como inerente a qualquer regime que se diga democrático o respeito às instituições legitimamente estruturadas, tendo como centro do ordenamento a Constituição Federal, bem como o correlato desdobramento dele, por exemplo, com o princípio da legalidade.

Ademais, esse sistema há de alcançar a todos, representantes e representados, em uma orquestração empreendida, essencialmente, pelos direitos e garantias fundamentais contemplados direta ou indiretamente pela Carta. Aqui, a própria significação de Estado de Direito como aquele que também se submete às normas postas, em contraposição ao Estado Absolutista, criador incansável de regras para o povo, mas que não via o próprio rei envergar-se para cumpri-las.

Assim, com a largueza que lhe é inerente, tentando abarcar toda a realidade que a circundava e paralisar o novel momento democrático que resplandecia, a CF/88 mais parece um diploma de um país altamente desenvolvido, com tudo perfeitamente organizado e previsto de forma esplendorosa.

Entretanto, por trás dessa estrutura, o velho personalismo, tão enaltecido por Sérgio Buarque de Holanda, brilha ao longe, como algo irremediável: na efetividade, essa Constituição mostra seus defeitos.

Sanches, em interessante estudo sobre Sérgio Buarque de Holanda, enuncia:

Para Holanda, o grande entrave para a constituição e fortalecimento de nossa democracia é termos uma sociedade calcada em valores personalistas. A relação entre patrão e

empregado, cliente e vendedor, sempre pendem para o lado pessoal antes de tudo. É exatamente desse comportamento social, baseado em laços diretos, que procedem os principais obstáculos, entre os países ibéricos, a aplicação das normas de justiça e de quaisquer prescrições legais. Sempre prevalece a forma de ordenação pessoal, e essa característica é, para Holanda, congênita.

Nós temos um apego a valores da personalidade, configurada pelo recinto doméstico. Esse personalismo aparece nos cultos religiosos, no sucesso das profissões liberais, em nossa vida política e em todas as relações sociais. *O mais grave dessa aproximação é a confusão, entre nós, do ambiente público e do ambiente privado. A política acaba sendo uma extensão de nossa casa, e nossos políticos, dessa forma, não acham errado a corrupção, ou mesmo, empregar parentes e usar o poder que seu cargo garante, em benefício próprio ou de seus amigos:* ‘Não era fácil aos detentores das posições públicas de responsabilidade, formados por tal ambiente [tipo primitivo de família patriarcal], compreenderem a distinção fundamental entre público e privado’ (p. 145). A escolha de homens que iriam exercer funções públicas, faz-se mais de acordo com a confiança pessoal que mereçam os candidatos, e menos de acordo com suas capacidades próprias. Falta a tudo a ordenação impessoal que caracteriza a vida no Estado burocrático¹².

Esse personalismo, no Sistema Tributário Nacional é evidente, especialmente pela falta de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (que certamente iria afetar os “amigos”) e na forma como são concedidos benefícios fiscais, sem que a sociedade possa debater se eles são desejados ou não.

¹² SANCHES, Rodrigo Ruiz. *A questão da democracia em Raízes do Brasil, de Sérgio Buarque de Holanda*, p. 9. Disponível em: <<http://www.unicamp.br/siarq/sbh/artigoraizes.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2010, grifo nosso.

Em respeito a esse Estado Democrático de Direito e como decorrência lógica dele, é que se analisa o Sistema Tributário Nacional como parte integrante da Constituição e que possui como vetor maior a legalidade tributária.

3 OS CONTORNOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em consonância com o princípio democrático e o federativo, a CF/88 traz, em seu Título VI, “Da Tributação e do Orçamento”, um capítulo especialmente dedicado ao Sistema Tributário Nacional. Essa Constituição, repleta de princípios e regras atinentes ao Direito Tributário, é indicada como a mais extensa e minuciosa do mundo, no tocante à tributação¹³.

O sistema então inaugurado apregoa a autonomia dos entes políticos¹⁴. Em matéria tributária, implica que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem legislar concorrentemente¹⁵, com a ressalva de que as normas gerais serão estabelecidas pela União¹⁶.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 47.

¹⁴ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, *todos autônomos*, nos termos desta Constituição.” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010, grifo nosso]

¹⁵ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]”

¹⁶ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
[...].

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010]

Assim, foi idealizado um modelo de competências privativas para que haja a instituição dos impostos. Cabe à União, portanto, instituir os impostos previstos no art. 153¹⁷; aos Estados, os impostos indicados no art. 155¹⁸; e aos Municípios, os impostos constantes do art. 156¹⁹, todos com assento constitucional.

Entretanto, a despeito de uma repartição de competências tão bem estruturada, a fim de que um ente não afronte a autonomia do outro, limites foram postos à atuação de cada qual, notadamente por meio da legalidade tributária.

¹⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III – renda e proventos de qualquer natureza;
- IV – produtos industrializados;
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI – propriedade territorial rural;
- VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010]

¹⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III – propriedade de veículos automotores.” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010]

¹⁹ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I – propriedade predial e territorial urbana;
- II – transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Decorrência lógica do sistema, todas as leis e normas devem se vincular à Constituição Federal e, em matéria tributária, a exigência de respeito à discriminação de rendas e às limitações ao poder de tributar são ainda mais evidentes. A própria Constituição elege a legalidade como vetor do ordenamento jurídico em diferentes dispositivos²⁰.

Com tudo isso, a legalidade tributária, entendida como o respeito à lei em sentido estrito, isto é, espécie normativa emanada das Casas legislativas, obedecidas as formalidades inseridas na própria CF/88, vai ao encontro da democracia, com ela se plasmando e significando que nenhum tributo será exigido ou aumentado antes de ser apreciado pelos representantes do povo²¹.

Entretanto, como sistema, outras espécies normativas também o compõem, tais como o Código Tributário Nacional (CTN), que traz regras sobre a legalidade tributária, as diversas leis complementares que estabelecem normas gerais e inúmeras outras leis ordinárias.

Vale ressaltar, por fim, que o próprio espectro de legislação tributária²² é bem mais amplo do que o aqui indicado, o que deve

²⁰ Assim, pode-se indicar o art. 5º, inciso II, que posiciona a legalidade entre os direitos e garantias fundamentais, bem como o inciso XXXIX (legalidade penal), o art. 37, *caput*, o qual o insere nos princípios a serem respeitados pela Administração Pública; o art. 150, inciso I, aqui indicando a faceta que interessa ao presente estudo, qual seja, a legalidade tributária; e, por fim, o art. 170, parágrafo único, com a legalidade inserida na intervenção no domínio econômico.

²¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010]

²² “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010]

ser interpretado em consonância com a estrita legalidade pontuada pela CF/88.

O que interessa neste estudo é a análise apenas do ICMS, como a espécie tributária que mais dilemas têm gerado no cenário atual.

Os problemas noticiados diuturnamente são apresentados sob o sugestivo nome de “guerra fiscal” e que muita semelhança guardam com essa forma bastante antiga de resolução de conflitos pelos homens.

Isso se dá porque, conforme indicado acima, tal imposto é de competência dos Estados e do Distrito Federal, portanto, atualmente, 27 entes podem instituí-lo. Como regra geral desse tributo, a União editou a Lei Complementar n. 87, de 13 de dezembro de 1996, popularmente conhecida por “Lei Kandir”²³.

É, na atualidade, a maior fonte de arrecadação desses entes e um gosto amargo para os brasileiros que sofrem com a pesada carga tributária sobre o consumo. É nesse palco que entra o Conselho Nacional de Política Fazendária, como orquestrador desse imenso teatro e que não tem logrado muito êxito em seu papel, o que será analisado mais detidamente adiante.

4 O PAPEL DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ) PERANTE A ATUAÇÃO DOS ESTADOS

Como já indicado acima, o Brasil enfrenta há algum tempo a chamada “Guerra Fiscal” entre os Estados e o Distrito Federal. Já

²³ Cf. BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 16 set. 1996. Disponível em: <www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/43/1996/87.htm> Acesso em: 20 nov. 2010.

se disse²⁴ que essa guerra é semelhante a um teatro com cadeiras móveis: na plateia, cada um dos Estados e o Distrito Federal sentam-se calmamente ao início do espetáculo.

Entretanto, tão logo se inicia a peça, alguns, querendo ocupar um lugar mais privilegiado que o outro, deslocam sua cadeira e colocam-na na frente dos outros, até que todos, em ritmo frenético e descontrolado, passam a agir de igual modo: todos querem levar vantagem.

Ao final, depois de tantos apertos e confusões, já não se sabe mais quem começou o tumulto nem se alguém ganhou com toda essa bagunça: assim é a guerra fiscal do ICMS no cenário nacional. De forma bastante criativa, essa cena expressa de forma cabal um dos maiores problemas enfrentados hoje no tocante à tributação.

Aqui, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre o Confaz. Trata-se de órgão cuja finalidade é promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional (CMN) na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

É órgão colegiado, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, nos termos do Decreto n. 7.050, de 23 de dezembro de 2009²⁵.

²⁴ Trata-se de verdadeira “lenda” atribuída ao Prof. Paulo Bonavides. Diz-se que, há alguns anos, essa foi a forma indicada por ele para melhor expressar essa guerra que ocorre na surdina das legislações estaduais, sem que se faça muito alarde.

²⁵ BRASIL. Congresso Nacional. Decreto n. 7.050, de 23 de dezembro de 2009. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 24 dez. 2009. Disponível em: <www.jusbrasil.com.br/legislacao/820829/decreto-7050-09>. Acesso em: 20 nov. 2010.

Dentre suas atribuições, ressalte-se a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do art. 155²⁶ e com a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975²⁷.

Apesar de o ICMS ser um imposto de competência estadual, há necessidade de se padronizar determinados aspectos a ele inerentes, tais como as alíquotas a serem utilizadas nas operações interestaduais, bem como fixar limites às alíquotas nas operações internas. Ademais, a fim de conter a guerra, os benefícios quanto a esse imposto só poderão ser concedidos após manifestação prévia dos entes políticos, em virtude do pacto federativo.

É aqui, pois, que reside grande parte das controvérsias sobre o ICMS. Pode-se, portanto, identificar duas grandes omissões desse Conselho. Primeiramente, a notória prática dos Estados brasileiros de negociar vantagens para instalação de grandes empreendimentos, tais como a concessão de isenções, redução de base de cálculo, dentre outros benefícios fiscais, noticiados quase

²⁶ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...];

XII – cabe à lei complementar:

[...];

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” (BRASIL. Congresso Nacional. Decreto n. 7.050, de 23 de dezembro de 2009. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 24 dez. 2009. Disponível em: <www.jusbrasil.com.br/legislacao/820829/decreto-7050-09>. Acesso em: 20 nov. 2010

²⁷ Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. (Cf. BRASIL. Congresso Nacional. *Lei complementar n. 24*, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010)

que diuturnamente pela imprensa nacional. Na maior parte desses casos, essas tratativas ocorrem sem que haja a manifestação das outras unidades da federação. Exemplificando: uma montadora multinacional de automóveis, ao decidir abrir uma nova fábrica no Brasil, inicia um processo de verdadeira barganha com os Estados a fim de alcançar o maior benefício possível para sua instalação. De forma explícita ou implícita, as unidades federadas combatem a fim de atrair o novel empreendedor, utilizando-se das armas tributárias tão afiadas para alguns.

Logicamente, Estados que já possuam uma arrecadação considerável de ICMS poderão oferecer maiores benefícios, pois, ainda que dispensem parte do imposto, lhes sobrarão o suficiente para se manterem plenamente em funcionamento. Ademais, o novo empreendimento contribuirá para aumentar a arrecadação daquele Estado, gerando, também, mais emprego e renda, uma vez que novas fontes de consumo terão origem ali, distribuindo-se por todo o País.

Ao revés, Estados com menor arrecadação ficam mais engessados para oferecer tais benefícios, pois pode lhes faltar o essencial. Tudo isso, então, choca-se com os objetivos fundamentais²⁸ da própria República Federativa do Brasil, uma vez que contribui para perpetuar antigos desníveis regionais.

²⁸ “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.” (BRASIL. Congresso Nacional. *Lei complementar n. 24*, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010, grifo nosso)

Em segundo lugar, e aí com trejeitos de legalidade, o Conselho aprova os convênios acima referenciados, concedendo benefícios tributários para a circulação de algumas mercadorias. Até aqui, não há qualquer violação da Constituição Federal.

Entretanto, em contraposição à legalidade tributária, esses acordos são internalizados pelos Estados por manifestação unilateral dos Chefes do Poder Executivo, ou mesmo tacitamente, pelo transcurso de prazo, o que é explicitado pelo art. 4º da Lei Complementar n. 24/75²⁹.

É de se notar que referido procedimento representa uma afronta direta ao § 6º do art. 150 da CF/88³⁰, o qual prevê que qualquer benefício fiscal só pode ser concedido mediante lei específica.

Assim, Morgana Carvalhoindica que há, pelo menos, duas vertentes que interpretam se a ratificação dos convênios, firmados no âmbito do Confaz, se dá por lei específica ou por decreto executivo:

Segundo Celso Ribeiro Bastos, há uma corrente dos que defendem a tese de que seria o convênio o instrumento

²⁹ “Art. 4º Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.” (BRASIL. Congresso Nacional. *Lei complementar n. 24*, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010, grifo nosso)

³⁰ “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’.” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010, grifo nosso]

adequado, necessário e suficiente à concessão de isenção de ICMS, independentemente de aprovação legislativa ulterior (é o sistema que tem sido praticado pelos Estados-Membros, com a só exceção do Rio Grande do Sul). *E uma outra corrente agasalha a tese de que o convênio, para gerar os seus efeitos, dependerá de ratificação posterior pelas Assembleias Legislativas Estaduais*³¹.

Certamente, a segunda opção é a que melhor atende aos interesses da sociedade, notadamente por submeter a proposta de benefício à discussão pelos representantes do povo, nas casas legislativas. Vale ressaltar, ainda, que se notícia que grande parte da doutrina já encampa esse entendimento, destacando estudiosos como Geraldo Ataliba, Roque Carrazza e Sacha Calmon Navarro Coelho³².

A fim de exemplificar melhor a situação, pode-se retratar o seguinte caso: imagine-se que um Estado da federação, exercendo a competência para instituir o ICMS, tenha-o feito por meio de lei ordinária. A seguir, o Governador de Estado, exercendo o poder regulamentar³³, edita um decreto respeitando minuciosamente a lei a que se refere.

³¹ CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. Renúncia de receita sob a ótica do § 1º, do art. 14, da LRF e benefícios fiscais concedidos no âmbito do Confaz. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: homenagem ao Prof. Dr. George Fragoso Modesto*, p. 215, grifo nosso.

³² Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do Confaz, de benefícios fiscais do ICMS e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. *Revista Fórum de Direito Tributário*, p. 51.

³³ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, *bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução*; [...]” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010, grifo nosso]

Tanto a lei quanto o decreto elencarão, então, inúmeras hipóteses de cabimento da cobrança do imposto. Vale ressaltar que essa lei foi votada e aprovada pelos representantes do povo, em conformidade com o princípio democrático, e que o decreto ganha consonância estrita com ela. Isso indica, então, que a soberania popular se expressará todas as vezes em que for praticado determinado fato gerador, cabendo, então, àquele que tenha realizado tal fato o pagamento do imposto.

A tributação, aqui, tem forte conteúdo estruturador do sistema, uma vez que arrecadará os valores necessários para que o ente se mantenha e continue prestando os serviços que o povo dele espera.

Entretanto, em conformidade com a CF/88, reúne-se o Confaz a fim de estabelecer a redução de base de cálculo ou mesmo a isenção para a mercadoria “X”, o que significará que tal produto, a partir de então, recolherá menos imposto quando de sua circulação ou não recolherá qualquer valor.

A decisão de aprovar esse benefício é tomada pelos secretários de Fazenda de cada um dos Estados e do Distrito Federal, ocupantes de cargos em comissão e que não foram ali alçados por sufrágio universal: foram escolhidos pelos chefes do Executivo. Tal decisão se materializará por meio de convênios ou protocolos.

O que se vê, a partir daí, é que esses ajustes, tomados de forma legítima, por possuírem assento constitucional, são então incorporados à legislação estadual por meio de decreto expedido pelo Chefe do Poder Executivo. Vê-se, aqui, a prática de uma grande aberração no sistema tributário brasileiro: em última análise um decreto revoga a lei a quem deveria ser obediente.

Com isso, aquela hipótese de cobrança do ICMS restará inaplicável, favorecendo o benefício fiscal, que sequer chegou ao conhecimento da Casa legislativa e impactando fortemente a separação dos poderes e a arrecadação dos Estados.

Aqui resta a tristeza do final infeliz da história: a soberania popular é esquecida e substituída pela atuação do Poder Executivo, sem que parcela significativa dessas decisões chegue ao conhecimento do Poder Judiciário. O sistema de freios e contrapesos falha e a balança tende para apenas um lado, sem que se possa afirmar, de forma cabal, que ganha essa guerra.

4.1 Exemplo de atuação conflitante do CONFAZ com a democracia brasileira: o caso dos agrotóxicos

Feitas as considerações acima, faz-se necessário analisar um exemplo bastante evidente de desrespeito à democracia e de ofensa, em última análise, à própria dignidade da pessoa humana. Isso se dá porque, desde 1997, mesmo após o início de acaloradas discussões sobre o meio ambiente e da expressa disposição constitucional a respeito do tema³⁴, encontra-se vigente o Convênio ICMS n. 100/97, ratificado nacionalmente pelo Ato Cotepe n. 17/97.

Tal convênio, assinado pelo Ministro de Estado da Fazenda Federal e pelos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que indica.

A redução da base de cálculo, ao representar uma diminuição do montante sobre o qual irá incidir a alíquota do imposto, traduz um enorme benefício na comercialização desses produtos, pois significa que menos imposto será exigido para este comércio. Assim dispõe a Cláusula primeira do citado Convênio:

³⁴ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.” [BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010, grifo nosso]

Cláusula primeira – Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

I – inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, desseccantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;

[...] ³⁵.

Entretanto, o instrumento normativo prevê esta redução de base de cálculo, além da própria isenção do ICMS para tais produtos:

*Cláusula terceira – Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder às operações internas com os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício*³⁶.

O que mais causa estranheza é a utilização de uma sanção premial, tal como preceituada por Bobbio, a fim de estimular um comércio nitidamente danoso ao meio ambiente. É importante

³⁵ DISTRITO FEDERAL. Convênio ICMS n. 100/97. Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 6 nov. 1997. Disponível em: www.legisweb.com.br/legislacao/?legislacao=474838. Acesso em: 20 nov. 2010., grifo nosso.

³⁶ DISTRITO FEDERAL. Convênio ICMS n. 100/97. Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 6 nov. 1997. Disponível em: www.legisweb.com.br/legislacao/?legislacao=474838. Acesso em: 20 nov. 2010., grifo nosso.

destacar que não existe comissão ou grupo de trabalho, na estrutura do Confaz, que trate de questões ambientais e que venham a avaliar o impacto da adoção de uma medida dessa largueza.

Autorizados por esse instrumento, Estados como o Pará, o Amazonas e mesmo o Ceará, dentre outros, adotam a sistemática mais benéfica ao comércio de agrotóxicos, o que é flagrantemente incompatível com o gerenciamento preventivo do risco e com o Estado de Direito Ambiental, além de ferir a democracia brasileira, pelo fato de se adotarem medidas dessa magnitude sem que o povo, por meio de seus representantes, possa se manifestar.

Uma vez a isenção sendo um impedimento para que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador, será que esse instrumento há de ser utilizado pelos Estados e Distrito Federal, no âmbito de sua competência constitucional para cobrança do ICMS, para estimular um comércio altamente danoso à natureza?

Como o meio ambiente é um bem difuso e de uso comum do povo, será que questões como essa não deveriam ser amplamente discutidas pelos representantes do povo brasileiro e pela sociedade organizada, sujeitos do direito-dever de preservação ambiental?

São essas algumas das reflexões que precisam ser discutidas na academia, a fim de se pensar em alternativas e propostas para superar a atual sistemática estabelecida para o ICMS. Por não se poder chegar a um resultado diferente, o ideal é que seja postergado o fim da história para que, quem sabe um dia, esta possa ter uma final feliz, aplaudido soberanamente pelo povo brasileiro.

5 CONCLUSÃO

A importância da tributação para a estruturação da democracia brasileira há de ser considerada em toda a sua totalidade. A federação, estabelecida pela autonomia da União, dos Estados,

do Distrito Federal e dos Municípios, há de se manter firme, em face das competências minudentemente explicitadas pelo texto constitucional.

Com isso, apesar de todas as ambigüidades e dificuldades que cercam o ideal democrático, especialmente para uma ainda incipiente experiência, deve-se atentar para que os contornos básicos não se percam, dentre eles a soberania popular.

Esta, como verdadeiro corolário da democracia, indica que o poder há de ser exercido pelo povo diretamente ou por meio de seus representantes eleitos. Toda manifestação de poder deve guardar coerência com esse princípio, ainda que se trate de experiência amplamente utilizada no país e que não foi objeto de mais caloroso debate pelos estudiosos do Direito.

Há de destacar que a atuação do Confaz necessita ser mais bem dimensionada para que o sistema tributário nacional não padeça de males maiores. A questão da guerra fiscal tem ganhado contornos mais dramáticos e o Conselho não está conseguindo alcançar o resultado almejado.

Ademais, a própria forma de concessão de benefícios pelos Estados e pelo Distrito Federal necessita ser filtrada pelas Casas legislativas, como órgãos responsáveis por decidir sobre as modificações operadas na legislação. Ademais, o Poder Executivo não deve possuir liberdade plena de atuação em matéria de redução de impostos, em virtude do necessário sopesamento com os outros poderes.

Conclui-se, assim, que o debate sobre o tema contribui para o fortalecimento da democracia, uma vez que aponta um importante déficit presente na atuação do Poder Legislativo, sendo fundamental que se fortaleça esse debate pela sociedade como forma de cobrança da atuação pública, na busca do cumprimento dos vetores fundamentais previstos na Constituição Federal.

The granting of tax benefits by States contrary to brazilian democracy

Abstract: The Democratic State, inaugurated with the 1988 Constitution, is part of a complex system of principles, values and rules long sought by society. Democracy, the objective pursued in most countries of the world, although a concept known since Ancient Greece, has only attained prominence in modern times with the real participation of the people in key decisions in the country. Therefore, knowing that there is no possibility of offering a ready, finished concept for democracy, certain characters may appear as fundamental to current Brazilian democracy. The principles embodied in the 1988 Constitution realize that popular sovereignty has to be the main vector of the democratic ideal in which is embedded a possible direct participation of the people or common actions through their representatives. The objective of this paper is to confront the National Finance Policy Council with the democratic ideal. An awakening to the adjustments promoted by the Council is proposed to legal scholars by assessing their relevance to the model of society that is expected to be built. The importance of examining this theme reappears in a federation so economically and socially uneven, which warrants a review of mechanisms to address inequalities.

Key words: Democracy. Confaz. Tax benefits. ICMS.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia clássica e as lições dos clássicos*. 1. ed. São Paulo: Campus, 2000.

BRASIL. Congresso Nacional. Decreto n. 7.050, de 23 de dezembro de 2009. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo

dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 24 dez. 2009. Disponível em: <www.jusbrasil.com.br/legislacao/820829/decreto-7050-09>. Acesso em: 20 nov. 2011.

BRASIL. Congresso Nacional. *Lei complementar n. 24*, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 16 set. 1996. Disponível em: <www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/43/1996/87.htm> Acesso em: 20 nov. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1999.

CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. Renúncia de receita sob a ótica do § 1º, do art. 14, da LRF e benefícios fiscais concedidos no âmbito do Confaz. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: homenagem ao Prof. Dr. George Fragozo Modesto*, Salvador, n. 13, p. 213-225, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DISTRITO FEDERAL. Convênio ICMS n. 100/97. Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 6 nov. 1997. Disponível em: <www.legisweb.com.br/legislacao/?legislacao=474838>. Acesso em: 20 nov. 2010.

GOYARD-FABRE, Simone. *O que é democracia?: a genealogia filosófica de uma grande aventura humana*. Tradução de Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HELD, David. *Modelos de democracia*. Tradução de Alexandre Sobreira Martins. Belo Horizonte: Paideia, 1987.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. São Paulo: Cia das Letras, 1995.

MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* *Curso de direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANCHES, Rodrigo Ruiz. *A questão da democracia em Raízes do Brasil, de Sérgio Buarque de Holanda*. Disponível em: <<http://www.unicamp.br/siarq/sbh/artigoraizes.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do Confaz, de benefícios fiscais do ICMS e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, p. 37-54, jan./fev. 2010.

Enviado em 23 de fevereiro de 2011

Aceito em 14 de junho de 2011

