

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO ACADÊMICO**

FELIPE CASTILHO DE LIMA

**FEDERALISMO FISCAL E QUALIFICAÇÃO DA DECISÃO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA: UMA POSSÍVEL MUDANÇA DE PARADIGMA DO ICMS ECOLÓGICO
NO RIO GRANDE DO SUL**

CAXIAS DO SUL

2024

FELIPE CASTILHO DE LIMA

**FEDERALISMO FISCAL E QUALIFICAÇÃO DA DECISÃO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA: UMA POSSÍVEL MUDANÇA DE PARADIGMA DO ICMS ECOLÓGICO
NO RIO GRANDE DO SUL**

Projeto da Dissertação para obtenção do título de Mestre em Direito pela Universidade de Caxias do Sul, tendo como Área de Concentração Direito Ambiental, Políticas Públicas e Desenvolvimento Socioeconômico.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Lunelli

CAXIAS DO SUL

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Universidade de Caxias do Sul
Sistema de Bibliotecas UCS - Processamento Técnico

L732f Lima, Felipe Castilho de

Federalismo fiscal e qualificação da decisão na administração pública [recurso eletrônico] : uma possível mudança de paradigma do ICMS ecológico no Rio Grande do Sul / Felipe Castilho de Lima. – 2024.

Dados eletrônicos.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de Caxias do Sul, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2024.

Orientação: Carlos Alberto Lunelli.

Modo de acesso: World Wide Web

Disponível em: <https://repositorio.ucs.br>

1. Federalismo - Rio Grande do Sul. 2. Reforma tributária. 3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 4. Meio ambiente - Impostos. 5. Administração pública. I. Lunelli, Carlos Alberto, orient. II. Título.

CDU 2. ed.: 342.24:336.22(816.5)

Catalogação na fonte elaborada pela(o) bibliotecária(o)
Márcia Servi Gonçalves - CRB 10/1500

FEDERALISMO FISCAL E QUALIFICAÇÃO DA DECISÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA POSSÍVEL MUDANÇA DE PARADIGMA DO ICMS ECOLÓGICO NO RIO GRANDE DO SUL

Projeto da Dissertação que será apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito pela Universidade de Caxias do Sul, tendo como Área de Concentração Direito Ambiental, Políticas Públicas e Desenvolvimento Socioeconômico.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Lunelli

Aprovado em: __/__/2024

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlos Alberto Lunelli (Orientador)

Universidade de Caxias do Sul

Prof. Dr. Fábio Scopel Vanin

Universidade de Caxias do Sul

Prof. Dr. Wilson Steinmetz

Universidade de Caxias do Sul

AGRADECIMENTOS

Muito antes de ser uma conquista individual, a conclusão do mestrado é um projeto coletivo. Um projeto que envolveu toda a minha família, meus amigos, meus professores e meus colegas de turma. Sem eles, nada disso seria possível. Primeiramente, agradeço a minha esposa Beatriz, pela compreensão, cuidado e apoio incondicional em todos os momentos, especialmente os mais difíceis. À minha amada filha, Olívia, por me ajudar a ser uma pessoa cada dia melhor, a compreender o incompreensível: o amor incondicional. Minha gratidão especial aos meus pais, Rui e Leila, ao meu irmão, Guilherme, a minha prima, Sarah, e aos meus sogros, Ronaldo e Márcia, por sempre estarem ao meu lado me apoiando. Gostaria ainda de agradecer ao meu grande amigo Henrique, que muito me ajudou e orientou neste árduo percurso acadêmico. Agradeço ainda ao professor Dr. Carlos Alberto Lunelli, por toda orientação que me foi dada; bem como aos professores Dr. Fábio Scopel Vanin e Wilson Steinmetz, pelos conselhos e sugestões ao desenvolvimento deste trabalho. Por fim, gostaria de agradecer a duas instituições que tornaram esse sonho possível: a Universidade de Caxias do Sul, por todo o ensinamento aprendido, e ao Governo do Estado do Rio Grande do Sul, por acreditar neste projeto.

Ao Rio Grande do Sul, pela oportunidade;
Aos meus pais, pelo exemplo;
À minha esposa, por partilhar o caminho;
À minha filha, pela inspiração.

Suponhamos que surja em uma rua grande comoção a respeito de alguma coisa, digamos, um poste de iluminação a gás, que muitas pessoas influentes desejam derrubar. Um monge de hábito cinza, que é o espírito da Idade Média, começa a fazer algumas considerações sobre o assunto, dizendo à maneira árida da Escola Escolástica ‘Consideremos primeiro, meus irmãos, o valor da luz. Se a luz for em si mesmo boa...’. Nesta altura, o monge é, compreensivelmente, derrubado. Todo mundo corre para o poste e o põe abaixo em dez minutos, cumprimentando-se mutuamente pela praticidade nada medieval. Mas, com o passar do tempo, as coisas não funcionam tão facilmente. Alguns derrubaram o poste porque queriam a luz elétrica; outros, porque queriam o ferro do poste; alguns mais, porque queriam a escuridão, pois seus objetivos eram maus. Alguns se interessavam pouco pelo poste, outros, muito; alguns agiram porque queriam destruir os equipamentos municipais. Outros porque queriam destruir alguma coisa. Então, aos poucos e inevitavelmente, hoje, amanhã, ou depois de amanhã, voltam a perceber que o monge, afinal, estava certo, e que tudo depende de qual é a filosofia da luz. Mas o que poderíamos ter discutido sob a lâmpada a gás, agora devemos discutir no escuro.

Chesterton (2019)

RESUMO

A atual legislação do ICMS Ecológico no Estado do Rio Grande do Sul contempla exclusivamente subcritérios quantitativos para o repasse da cota-parte de ICMS aos municípios gaúchos. Tal previsão encontra-se desatrelada da utilização do Direito dentro de sua função promocional, em superação do modelo meramente estrutural. Assim, os objetivos do presente trabalho são desenvolver a relação entre o atual cenário do federalismo fiscal brasileiro, a utilização do consequencialismo enquanto instrumento de gestão e o instituto do ICMS Ecológico no estado do Rio Grande do Sul. Para tanto, faz-se necessária uma análise da repartição das receitas tributárias no Brasil, demonstrando a grande força centrípeta arrecadatória da União, a qual possui relações históricas com o processo de federalização nacional. Além disso, o atual modelo de Administração Gerencial não comporta mais uma visão meramente autorreferenciada, sendo exigido dos gestores públicos a efetiva concretização dos objetivos pretendidos. Dentre deste cenário, revela-se o consequencialismo como importante instrumento de gestão, recentemente inserido nas legislações federal (Lei nº 13.655/2018) e estadual (Lei nº 15.612/21). A utilização do consequencialismo, dentro de uma visão pragmática do Direito, possibilita a qualificação da decisão dos gestores públicos, sendo que no âmbito do ICMS Ecológico há uma natureza favorável bifronte. De um lado, permite com que os estados-federados, ao definirem os critérios dos repasses, realizem a estruturação normativa de modo a melhor alcançar os objetivos pretendidos. De outro, impõe aos gestores públicos municipais a obrigação de observância às melhores práticas administrativas para fins de recebimento dos repasses estaduais, de modo a melhor atender aos critérios impostos, exigindo-se daqueles uma postura ativa e analítica. Desta forma, faz-se necessária uma revisão dos critérios utilizados para o repasse da cota-parte dos municípios relativamente ao ICMS Ecológico no Rio Grande do Sul, inserindo-se subcritérios qualitativos que possibilitem a implementação de uma Administração Pública Gerencial com a consequente melhora das políticas públicas voltadas à proteção ambiental.

Palavras-chave: Federalismo. Consequencialismo. Qualificação da decisão. ICMS Ecológico. reforma tributária.

ABSTRACT

The current Ecological ICMS legislation in the State of Rio Grande do Sul exclusively contemplates quantitative subcriteria for the transfer of the ICMS share to the municipalities of Rio Grande do Sul. This prediction is disconnected from the use of Law within its promotional function, overcoming the merely structural model. Thus, the objectives of this work are to develop the relationship between the current scenario of Brazilian fiscal federalism, the use of consequentialism as a management instrument and the institute of Ecological ICMS in the state of Rio Grande do Sul. To this end, a analysis of the distribution of tax revenues in Brazil, demonstrating the great centripetal collection force of the Union, which has historical relations with the national federalization process. Furthermore, the current Management Administration model no longer includes a merely self-referential vision, with public managers being required to effectively achieve the intended objectives. Within this scenario, consequentialism emerges as an important management instrument, recently inserted into federal (Law nº 13,655/2018) and state (Law nº 15,612/21) legislation. The use of consequentialism, within a pragmatic view of Law, makes it possible to qualify the decision of public managers, and within the scope of the Ecological ICMS there is a two-pronged favorable nature. On the one hand, it allows the federated states, when defining the criteria for transfers, to carry out normative structuring in order to better achieve the intended objectives. On the other hand, it imposes on municipal public managers the obligation to comply with the best administrative practices for the purpose of receiving state transfers, in order to better meet the imposed criteria, requiring an active and analytical stance from them. Therefore, it is necessary to review the criteria used for the transfer of the municipalities' share in relation to the Ecological ICMS in Rio Grande do Sul, inserting qualitative subcriteria that enable the implementation of a Managerial Public Administration with the consequent improvement of public policies aimed at environmental protection.

Keywords: Federalism. Consequentialism. Qualification of the decision. Ecological ICMS. Tax reform.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AL	Assembleia Legislativa
Art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal de 1988
CEPERJ	Centro Estadual de Estatísticas, Pesquisas e Formação de Servidores do Rio de Janeiro
CETESB	Companhia Ambiental do Estado de São Paulo
Conpedi	Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Consema	Conselho Estadual do Meio Ambiente
ES	Espírito Santo
Esalq	Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz
Fepam	Fundação Estadual de Proteção Ambiental
He	Hectares
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDRS	Índice de Destinação de Resíduos Sólidos
IEF	Instituto Estadual de Florestas
IPM	Índice de Participação dos Municípios
IQM	Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente
IMERS	Índice Municipal da Qualidade da Educação do Rio Grande do Sul
ITE	Índice de Tratamento de Esgoto
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
MG	Minas Gerais
PDRAE	Plano Direto da Reforma do Aparelho do Estado
PIB	Produto Interno Bruto
PR	Paraná
PSO	<i>Public Service Oriented</i> (Serviço Público Orientado – tradução nossa)
RJ	Rio de Janeiro
RS	Rio Grande do Sul
SAF	Secretaria de Administração Federal
Sefaz	Secretaria da Fazenda

SC – Santa Catarina

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

UCS – Universidade de Caxias do Sul

USP – Universidade de São Paulo

VAF – Valor Adicional Fiscal

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estados com ICMS Ecológico (até 18/11/2023).....	18
Figura 2: Constituição Política do Estado do Rio Grande do Sul (1891).....	33
Figura 3: Carga tributária histórica por esfera de governo.....	35
Figura 4: Quadro sinóptico dos modelos administrativos burocrático e gerencial.....	45
Figura 5: Quadro dos Setores do Estado, Formas de Propriedade e de Administração	50
Figura 6: Planilha de carga tributária sobre faturamento esperada após a reforma tributária ..	66
Figura 7: Municípios com e sem acréscimo decorrente do ICMS Ecológico no Rio Grande do Sul.....	79
Figura 8: Distribuição do ICMS Ecológico aos municípios gaúchos em 2021.....	80
Figura 9: Localização geográfica das unidades de conservação no Rio Grande do Sul	82
Figura 10: Localização geográfica das terras indígenas no Rio Grande do Sul.....	83
Figura 11: Proposta de divisão do Brasil de acordo com Santos e Silveira	85
Figura 12: Participação do ICMS Ecológico na composição do IPM.....	91
Figura 13: Ordem cronológica de implementação do ICMS Ecológico	92
Figura 14: Acréscimo decorrente do ICMS Ecológico no Rio Grande do Sul.....	93
Figura 15: Subcritérios Quantitativo e Qualitativo nos estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro.....	95
Figura 16: Índice de Atendimento Total de Esgoto no Rio Grande do Sul em 2020.....	97
Figura 17: Municípios com e sem acréscimo decorrente do ICMS Ecológico no RJ	99
Figura 18: Acréscimo percentual decorrente do ICMS Ecológico no Rio de Janeiro.....	100
Figura 19: Municípios com e sem acréscimo decorrente do ICMS Ecológico em MG.....	101
Figura 20: Critérios para repasse da cota-parte do ICMS e IBS	108

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Carga tributária bruta por esfera de governo	36
Tabela 2: Índice de Tratamento de Esgoto no estado do Rio de Janeiro (2023)	97

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Comparativo do ICMS Ecológico nos Estados do Sul e Sudeste.....	86
Quadro 2: Quadro comparativo dos institutos do ICMS Ecológico e IBS Ecológico.....	109

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO: DA REPARTIÇÃO DE RECEITAS ÀS COMPETÊNCIAS AMBIENTAIS.....	23
2.1	HISTÓRICO DO FEDERALISMO BRASILEIRO: SUPLANTAÇÃO DA POLÍTICA PELA ECONOMIA	30
2.2	FEDERALISMO FISCAL E REPARTIÇÃO DE RECEITAS: A FORÇA CENTRÍPETA DA UNIÃO	35
2.3	FEDERALISMO COOPERATIVO E DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS AMBIENTAIS.....	40
3	ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL E CONSEQUENCIALISMO: QUALIFICAÇÃO DECISÓRIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	44
3.1	ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL NO BRASIL	47
3.2	CONSEQUENCIALISMO ENQUANTO INSTRUMENTO DE GESTÃO NO RIO GRANDE DO SUL: ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI ESTADUAL Nº 15.612/21.....	51
3.3	A FUNÇÃO INDUTORA DO PODER PÚBLICO: FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO E EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA	59
4	ICMS ECOLÓGICO E PROMOÇÃO AMBIENTAL: UMA POSSÍVEL MUDANÇA DE PARADIGMA NO RIO GRANDE DO SUL	72
4.1	ATUAL CONJUNTURA DO ICMS ECOLÓGICO NO RIO GRANDE DO SUL: ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI Nº 15.766/2021	74
4.2	ANÁLISE COMPARADA: A SITUAÇÃO DE OUTRAS UNIDADES FEDERADAS	83
4.3	QUALIFICAÇÃO DA DECISÃO E ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL: INCLUSÃO DE ASPECTOS QUALITATIVOS NA LEGISLAÇÃO GAÚCHA	90
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	104

1 INTRODUÇÃO

Convencionou-se denominar de pragmatismo jurídico a perspectiva através da qual as decisões jurídicas, tanto no espectro judicante quanto no legislativo, devem considerar seus respectivos efeitos sistêmicos, indo além da situação individualmente (Brandão; Farah, 2020). Tal concepção encontra ressonância na teoria de Bobbio a respeito da passagem do Direito enquanto estrutura para o Direito como função, possibilitando sua visão sob uma nova ótica: “Ao lado desta (imagem tradicional do direito) uma nova imagem toma forma: a do ordenamento jurídico como ordenamento com função promocional” (Bobbio, 2007, p. 13).

Trata-se da utilização do ordenamento jurídico dentro de sua função promocional, ou seja, visando a consecução dos objetivos e metas desejados. Afinal, faz-se necessário ter em mente que as normas jurídicas não existem desconectadas de uma realidade social. Ao contrário: encontram nos fatos o embasamento que lhe sustentam, mais precisamente no consenso advindo da vontade popular. O Direito está, portanto, atrelado àquilo que Habermas denomina de Teoria da Democracia, permitindo um consenso em sociedades manifestamente complexas e com interesses distintos e, muitas vezes, divergentes. Para Habermas (2012):

Na linha da teoria do discurso, o princípio da soberania do povo significa que todo o poder político é deduzido do poder comunicativo dos cidadãos. O exercício do poder político orienta-se e se legitima pelas leis que os cidadãos criam para si mesmos numa formação de opinião e da vontade estruturada discursivamente. (Habermas, 2012, p. 213)

As Constituições pós-liberais (dentre as quais a brasileira de 1988) concederam aos estados uma verdadeira perspectiva social, fornecendo-os mecanismos para a promoção de direitos sociais dentro de uma ótica de bem-estar, justiça social e desenvolvimento. Assim, promoveu-se uma fusão entre o Estado de Direito e o Estado Social, ensejando conseqüentemente a obrigação do Poder Público de adotar posturas efetivamente protetivas em relação aos bens jurídicos tutelados.

A presente dissertação demonstra o papel do Direito Tributário dentro da perspectiva da função promocional do Direito, fornecendo novas perspectivas para a tributação, em especial no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul (RS). Por se tratar de tema notadamente técnico, a abordagem dissertativa transpassará por toda a dissertação, inclusive a fase introdutória.

Assim, o objeto de análise central recai sobre o denominado ICMS Ecológico, o qual pode ser conceituado como instrumento jurídico-tributário que busca favorecer a proteção

ambiental por meio de mecanismos tributários, notadamente no que se refere à transferência da cota-parte do ICMS aos municípios. Sobre o tema:

Denomina-se ICMS Ecológico a qualquer critério, ou critérios, relacionados à busca de solução para problemas ambientais. Tais critérios são utilizados para a determinação do “quanto” cada município deverá receber na repartição dos recursos financeiros arrecadados através do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. (Loureiro, 2003, p. 30)

Tal instrumento jurídico-tributário fundamenta-se na liberdade que o constituinte originário atribuiu aos estados e ao distrito federal para que livremente estabeleçam critérios para o repasse de um percentual da cota-parte do ICMS aos municípios localizados em seus respectivos territórios, nos termos do Art. 158, IV; da Constituição Federal, alterado pelas Emendas Constitucionais nº 108/2020 e nº 132/2023.¹

A redação adotada pelo constituinte no Art. 158, §1º, deixa claro que houve a opção mista de critérios relativamente ao repasse da cota-parte do ICMS dos estados aos municípios: a utilização de critérios fixos (valor adicionado nas operações e indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e aumento da equidade) concomitantemente à possibilidade de livre disposição de critérios por parte dos entes estaduais, observadas as disposições de lei local².

Desta forma, e considerando a escassez de recursos financeiros advinda da concentração da arrecadação originária na União e nos estados, revela-se fundamental aos entes municipais o recebimento de recursos por meio de transferências diretas. Assim, é exatamente neste binômio necessidade *versus* possibilidade jurídica que reside a importância de valoração do meio ambiente ecologicamente equilibrado como bem jurídico especialmente tutelado, notadamente por meio de estímulos tributários e financeiros.

Tem-se assim a intersecção entre as ciências jurídica e econômica, sendo que a relevância desta última para o Direito já vem há algum tempo sendo debatida na doutrina especializada. A esse respeito, Fux (2020) afirma:

O benefício oferecido pela Economia para o exame de problemas jurídicos consiste precisamente no caráter científico da sua abordagem, suprimindo uma carência estrutural e metodológica que estudiosos do Direito não lograram satisfazer internamente.

¹ A denominada Reforma tributária, instituída pela EC nº 132/2023, alterou significativamente o Sistema Tributário Nacional, tendo, inclusive, criado um novo imposto de competência compartilhada dos Estados, Distrito Federal e Municípios: o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS). Trata-se de tributo decorrente da agregação do ICMS e do ISS. Relativamente à sua repartição, definiu o constituinte derivado os critérios que devem necessariamente ser observados pela legislação estadual ou distrital, reduzindo assim a margem das Assembleias Legislativas. Dentre tais critérios encontra-se a preservação ambiental (Art. 158, §2º, III; CF/88).

² Com a mudança do texto constitucional os critérios a serem observados para o repasse da cota-parte aos municípios passaram a ser os seguintes, nos termos do Art. 158, §2º; da CF/88: a) proporção da população (80%); b) indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem (10%); c) indicadores de preservação ambiental, **de acordo com o que dispuser lei estadual**; e d) igualmente dividido entre todos os municípios (5%).

Enquanto disciplina, o Direito assume a tarefa de analisar um aspecto do comportamento humano – em geral, aquele decorrente da criação e aplicação de normas de conduta sob a ameaça de coerção. Porém, para se desincumbirem dessa tarefa, juristas jamais construíram uma teoria persuasiva, robusta e falseável sobre a ação humana, capaz de conferir suporte conceitual unificado a essa área do conhecimento. O foco na questão sobre “o que é o Direito” negligenciou uma investigação preliminar a esta e necessária a qualquer ciência humana: como reage o ser humano ao interagir com o ambiente que o circunda? Caso os juristas houvessem formulado respostas a essa indagação antes dos economistas, talvez fosse possível que atualmente se debatesse a “análise jurídica da Economia” e não o contrário. Com isso, quer-se afirmar que não se trata de uma disputa estéril entre departamentos, mas sim da expansão do emprego de ferramentas científicas consolidadas para explicar e prever cada vez mais facetas da conduta humana. Espera-se que, em um futuro não muito distante, seja possível cogitar-se de um prêmio Nobel de ciências jurídicas. (Fux, 2020)

A utilização de estímulos é inerente à valoração de condutas e à promoção de bens jurídicos para que sejam efetivamente tutelados. Ainda que contrário ao utilitarismo e a utilização de instrumentos econômicos no Direito³ (por reconhecer que as ações possuem valor moral intrínseco), Dworkin (2014) reconhece em certa medida o papel da função indutora para as condutas, entendendo-as como intrínsecas à natureza humana. Sobre o tema:

Não podemos viver sem induzir ou mesmo estimular os outros a fazer previsões sobre como vamos agir e a confiar nessas previsões no ato de fazer seus próprios planos. O governo, os publicitários, os rivais, os familiares, os namorados, os amigos e os inimigos tentam prever o que vamos fazer, o que vamos comprar, o que vamos preferir. Seria impossível – seria uma mutilação da nossa capacidade de viver bem – evitarmos estimular essas expectativas ou evitarmos deixar de atender a algumas delas. (Dworkin, 2014, p. 465)

O exercício da função promocional do Direito, sobretudo na esfera tributária, não se trata de matéria verdadeiramente recente, já sendo utilizados há algum tempo, inclusive por parte dos entes públicos. Relativamente à proteção ambiental, a disposição contida no Art. 225 da Constituição Federal já obrigada o Poder Público a garantir a efetividade de tal direito. A esse respeito, Fiorillo (2017) diz:

As normas com finalidade extrafiscal, como a própria noção semântica nos apresenta, são normas que escapam do rígido controle do sistema tributário. Encaixam-se em outros ordenamentos constitucionais, a depender da intenção por meio delas manifestada pelo detentor da competência tributária. Ora podem ser direcionadas e regidas pelos princípios conformadores do direito previdenciário, ora do direito econômico e ora, no que mais nos interessa, pelos princípios constitucionais que

³ “Dworkin rechaça a busca por uma visão ‘pragmática’ do Direito por duas razões fundamentais. A primeira é que tal postura desconsidera a existência de um valor moral intrínseco nas ações. Já a segunda razão deriva da primeira, pois ao desconsiderar-se o valor moral intrínseco, permite-se a superação das normas jurídicas por questões diversas de cunho extremamente subjetivo.

Exatamente por esta razão outros autores denominam o realismo jurídico como verdadeiro ‘pesadelo’, pois permitem uma abertura cognitiva excessiva pelo intérprete, que muitas vezes aglutina as funções de julgador, legislador e aplicador” (Hart, 2010, p. 140-141, *apud* Araujo, 2022).

regulamentam e norteiam os temas ambientais no Brasil, cuja regra-matriz se encontra descrita no art. 225 da CF/88. (Fiorillo, 2017)

Em dissertação defendida ainda em 2003 na Universidade de Caxias do Sul (UCS) intitulada “A extrafiscalidade na tributação ambiental: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável” o autor, Gilson Cesar Borges de Almeida, demonstrou a eficácia extrafiscal na tributação ambiental como mecanismo de estímulo para a proteção do meio ambiente, tendo salientado tal experiência no âmbito do ICMS Ecológico. Nesse sentido o autor apresentou à época a implantação do referido instituto em ao menos nove estados brasileiros, cada um em conformidade com suas peculiaridades e interesses locais.

Em síntese: a utilização de estímulos tributário-financeiros no tocante ao repasse do produto de arrecadação do ICMS aos entes municipais com a finalidade de promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado não se trata de assunto recente. Isso porque já há algum tempo a ciência jurídica constatou que a efetividade da proteção de bens jurídicos depende, em última análise, da existência de recursos passíveis de possibilitarem tal proteção. Segundo Holmes e Sustain (2019):

Os direitos não são pretensões absolutas, mas relativas. A atenção ao custo é apenas mais um caminho, paralelo a outros trilhados de modo a mais habitual, rumo a uma compreensão melhor da natureza qualificada de todos os direitos, os constitucionais inclusive. Pode complementar de modo bastante útil outras abordagens mais conhecidas, sobretudo porque a teoria convencional dos direitos, que não leva em conta os custos, reforçou uma compreensão errônea de sua função social ou objetivo social, compreensão essa que acabou por se difundir bastante. A atenção ao custo dos direitos revela em que medida a imposição ou garantia desses direitos, tal como realizada na prática nos Estados Unidos e em outros países, se faz sempre por meio de concessões e soluções de meio-termo, inclusive do ponto de vista monetário. Isso não significa que as decisões devam ser tomadas por contadores, mas que as autoridades e os cidadãos das democracias devem levar em consideração os custos orçamentários.

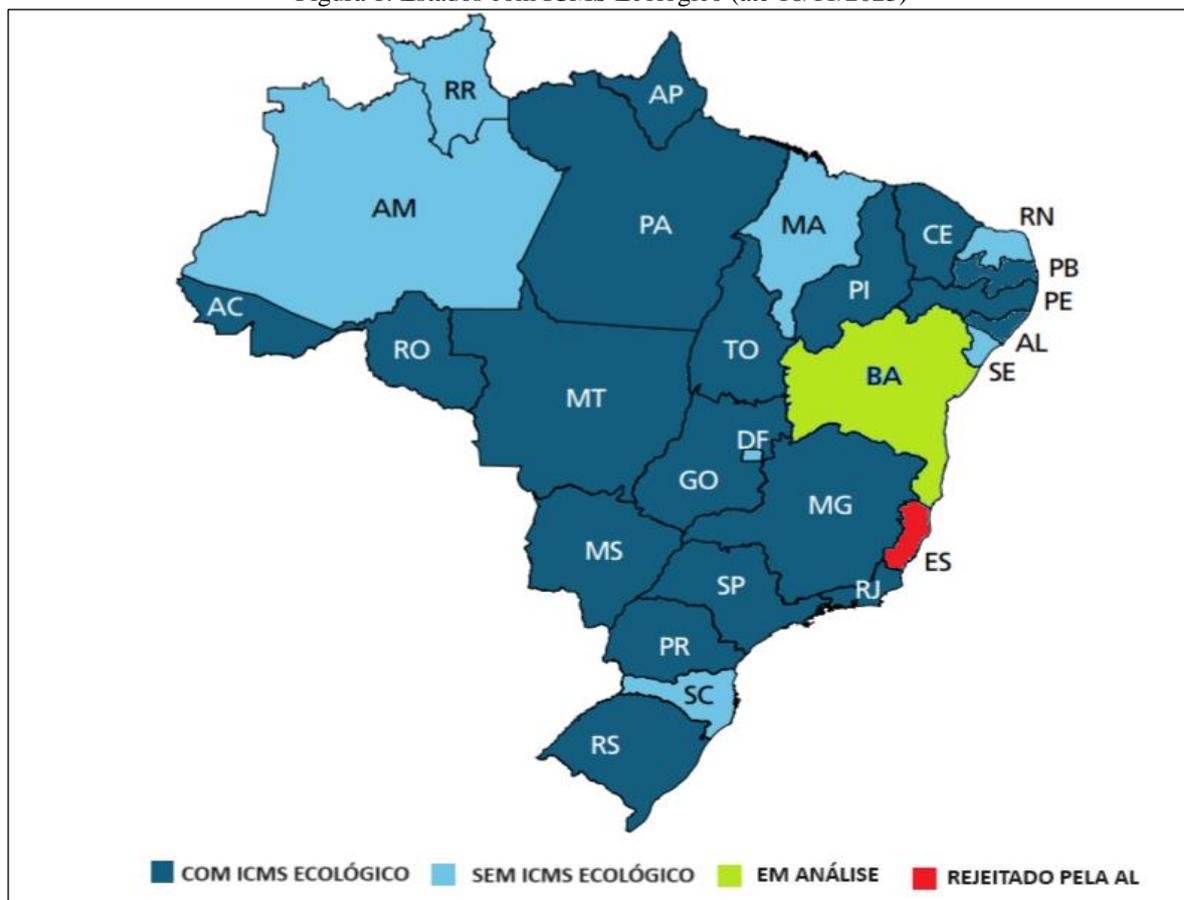
As finanças públicas constituem uma ciência ética, pois nos obrigam a prestar contas em público daqueles sacrifícios que nós, enquanto comunidade, decidimos fazer; nos obrigam a explicar a que estamos dispostos a renunciar, a fim de buscar objetivos mais importantes. Para que a teoria dos direitos tenha a esperança de entender o modo pelo qual um determinado regime de direitos estrutura e governa o comportamento das pessoas na prática, ele tem que levar em conta essa realidade. (Holmes; Sustain, 2019, p. 79)

O ICMS Ecológico representa, portanto, importante instrumento jurídico que possibilita a intersecção entre o Direito e a Economia, permitindo aos entes municipais a efetiva proteção de um bem jurídico constitucionalmente protegido e de sua responsabilidade (meio ambiente) por intermédio de estímulos de natureza financeira (repasse da cota-parte do imposto estadual). Em artigo denominado “Pagamento por serviços ambientais: uma análise do ICMS Ecológico nos estados brasileiros”, apresenta-se o histórico do ICMS Ecológico em âmbito nacional e,

considerando as legislações locais, busca-se identificar as unidades federadas que já haviam implementado o referido instituto jurídico-tributário. Como resultado, verificou-se que dezesseis das vinte e sete unidades federadas haviam o implementado (59,25%).

Ocorre que, da data do levantamento realizado na época pelos autos (30/06/2015) até a aprovação da presente Dissertação, mais uma unidade da federação instituiu critérios ambientais dentre aqueles responsáveis pelo repasse da cota-parte dos estados aos municípios. Trata-se do Estado de Alagoas, que estabeleceu o ICMS Ecológico (denominado pela legislação local de ICMS Verde) através da Lei Estadual nº 8.234/2020. Além disso, verificou-se que no Estado da Paraíba a Lei Estadual nº 9.600/2011 estabelece critérios ecológicos para o repasse da cota-parte estadual aos Municípios paraibanos, razão pela qual adaptou-se a figura elaborada pelos autores do artigo anteriormente mencionado, conforme a Figura 1, abaixo.⁴

Figura 1: Estados com ICMS Ecológico (até 18/11/2023)



Fonte: Adaptado de Brito e Marques (2021).

⁴ Dentre as situações pesquisadas, ressalta-se o caso do estado do Espírito Santo, em que houve a manutenção do veto, pela Assembleia Legislativa, ao Projeto de Lei n.º 7/2021, o qual previa a instituição do Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente (IQM) entre os critérios de distribuição do ICMS do estado aos municípios capixabas.

A principal relevância temática a que se propõe o presente trabalho é examinar não apenas a importância do instituto do ICMS Ecológico propriamente dita, mas sobretudo os critérios utilizados para a concretização dos repasses das cotas-partes aos entes municipais, sobretudo no Estado do Rio Grande do Sul. Isso porque há na atual redação do Art. 1º, III, da Lei Estadual nº 11.038/1997 a estipulação de subcritérios⁵ puramente quantitativos, fato que, a despeito da inegável relevância compensatória, desconsidera a utilização promocional do Direito.

Consequentemente, a redação atual do referido instituto não auxilia na promoção de uma postura verdadeira indutiva por parte dos entes municipais, deixando assim uma oportunidade para o efetivo desenvolvimento de questões ambientalmente relevantes por parte dos entes locais. Vê-se, portanto, que tão importante quanto o instituto do ICMS Ecológico é a consideração acerca de seus critérios. Trata-se de verdadeira qualificação do instituto jurídico-tributário, favorecendo sua eficácia diante de seu real objetivo: a promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Neste ponto cumpre salientar que a adoção de melhores critérios e a qualificação do instituto vão ao encontro da teoria que embasa o atual modelo de Administração Gerencial brasileiro, sendo o consequencialismo um de seus principais instrumentos na atualidade, em especial após a promulgação da Lei nº 13.655/2018 no âmbito federal, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), bem como a Lei Estadual nº 15.612/2021, que alterou as regras atinentes ao processo administrativo gaúcho.

Ambas as legislações mencionadas determinam que o gestor deve, sempre que possível, considerar as consequências práticas de suas respectivas decisões, previsão que, a despeito de sua generalidade, impacta frontal e diretamente a temática abordada no presente trabalho. Afinal, revela-se como uma obrigação da Administração a qualificação de suas decisões, não podendo o gestor tão somente motivar-se por meio de expedientes genéricos e desatrelados da realidade fática, devendo assim considerar as consequências de seus respectivos atos.

Desta forma, o presente trabalho busca analisar, por meio do método hipotético-dedutivo, se os critérios estabelecidos pela atual legislação riograndense relativa ao ICMS Ecológico são efetivamente os mais adequados para a consecução do objetivo proposto, em

⁵ Importante distinguir, já neste momento inicial, os conceitos de critérios e subcritérios na presente dissertação. Relativamente ao primeiro, entende-se que são àqueles definidos pelos estados federados para o repasse da cota-parte aos municípios. Ou seja, trata-se de conjunto de critérios elencados pelo ente repassador, tais como valor adicionado, ambiental e populacional. Já os subcritérios são os requisitos que, dentro de um determinado critério, estipulam o regramento para o repasse. Assim, no caso do critério ambiental há algumas possibilidades de subcritérios, sendo que no Estado do Rio Grande do Sul houve a delimitação apenas em âmbito quantitativo.

especial diante da constatação da necessidade de justificação e qualificação das decisões públicas.

Os resultados encontrados e evidenciados na presente dissertação comprovam a necessidade de aprimoramento da legislação gaúcha relativamente ao ICMS Ecológico, sobretudo se comparada as outras unidades da federação. Isso porque os dados obtidos atestam que a atual redação legislativa promove um repasse não apenas excludente, uma vez que engloba apenas cerca de um terço dos municípios riograndenses, mas igualmente desigual, pois há grande concentração dentre àqueles poucos municípios recebedores.

Dado o escopo da matéria, a qual possui objeto notoriamente complexo, faz-se necessária uma ponderação aprofundada e uma análise criteriosa, sendo pertinente a pesquisa qualitativa por estudo de caso. Exatamente por esta razão, para promover a análise de tais critérios, fez-se uma comparação bifronte: tanto no âmbito interno, quanto no âmbito comparativo com as demais unidades da federação, notadamente àquelas inseridas nas regiões sul e sudeste.

Do ponto de vista interno, a análise considera não apenas a atual redação da Lei nº 11.038/1997, mas igualmente as redações pretéritas, bem como a efetiva distribuição realizada pelo Tesouro do Estado aos municípios, de modo a verificar os critérios efetivamente utilizados e suas consequências práticas para o Estado do Rio Grande do Sul. Tais informações foram retiradas diretamente do site da Secretaria da Fazenda (SEFAZ), relativamente à parte atinente ao Índice de Participação dos Municípios (IPM).

Já do ponto de vista comparado, o presente estudo analisa a legislação relativa ao ICMS Ecológico de outras unidades da federação com vista a identificar possíveis critérios qualitativos já implementados, bem como a identificação dos possíveis efeitos (positivos ou negativos) advindos da opção legislativa escolhida. Tendo em vista a extensão da matéria, bem como necessidade de delimitação da análise, tal análise restringe-se à legislação dos estados localizados nas regiões sul e sudeste do Brasil, tendo em vista não apenas a proximidade geográfica, mas aspectos sociais, econômicos e políticos.⁶

Desta forma, e considerando a fundamental participação do Estado como agente indutor de comportamento, não apenas em face de particulares, mas também diante das demais pessoas jurídicas de direito público, deve-se identificar e analisar os possíveis casos bem-sucedidos

⁶ Em um país com dimensões continentais como o Brasil é necessário muitas vezes observar as peculiaridades atinentes a cada região que, muitas vezes, correspondem em extensão a áreas maiores que de muitos países do globo. Exatamente por essa razão foi criado, em 2019, o Consórcio de Integração Sul e Sudeste (COSUD), o qual busca, segundo sítio eletrônico oficial (<https://www.cosud.sp.gov.br/>), “fortalecer a cooperação entre os Governos de ambas as regiões e assim impulsionar ações socioeconômicas e ambientais em prol do Brasil.”

promovidos por outros estados da federação, de modo que, observadas as peculiaridades da situação gaúcha, tornem possível uma mudança de paradigma no estado do Rio Grande do Sul. A respeito da função promocional do Direito tributário, há relevante artigo publicado no XXIII Congresso Nacional do CONPEDI, de Folloni e Dib (2014), o qual busca exatamente fazer tal correlação.

O Direito Tributário enquanto disciplina, portanto, está a estudar um dever que, além de individual, também tem contornos coletivos relevantes, normalmente negligenciados pela doutrina. A arrecadação nada mais representa do que o recurso financeiro necessário para que o Estado Democrático de Direito possa garantir e promover os direitos constitucionais, assim como objetivos fundamentais previstos na Constituição. Trata-se da relação entre tributação e solidariedade social, na medida em que a análise da tributação deve se dar considerando-se sua função. Ou seja, para o estudo do Direito Tributário, é essencial levar-se em consideração as finalidades do tributo no Estado Democrático de Direito, plenamente constitucionalizado. (Folloni; Dib, 2014, p. 13)

Em síntese: na atual conjuntura pós-positivista não há mais espaço para uma análise puramente estrutural do ordenamento jurídico, devendo haver uma ponderação da criação de normas de conduta para o fortalecimento da função promocional do Direito.

Com a promulgação da reforma tributária, inserida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, poder-se-ia sustentar a datação do presente trabalho diante da futura extinção do ICMS em virtude de sua substituição pelo imposto sobre bens e serviços (IBS), de competência compartilhada dos Estados, Distrito Federal e Municípios (Art. 156-A; CF/88). Ocorre que a despeito da premissa indicada ser verdadeira (a extinção do ICMS); a conclusão não se revela válida diante das alterações promovidas.

Primeiro, porque a transição completa do modelo tributário atual para o novo perdurará por ao menos dez anos, sendo que o início da transição do ICMS e ISS para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será apenas em 2027, com fim previsto para 2033, nos termos do Art. 129 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Desta forma, o atual cenário tributário perdurará por ao pelo menos mais uma década, período que em se manterão hígidas as análises e conclusões do presente trabalho.

Segundo, porque a reforma tributária inaugurou um cenário de oportunidade para a utilização de instrumentos jurídico-tributários na defesa ambiental. No que se refere especificamente ao ICMS Ecológico, incluiu-se na Emenda Constitucional nº 132/2023 a previsão expressa de utilização de indicadores de preservação ambiental para a repartição do IBS dos estados com seus respectivos municípios, de acordo com o que dispuser a lei estadual, nos termos do Art. 158, §2º, III. Prevê o dispositivo constitucional inserido:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "b", serão creditadas conforme os seguintes critérios: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - 80% (oitenta por cento) na proporção da população; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - 10% (dez por cento) com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV - 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Desta forma, a reforma tributária não apenas manteve a natureza do instituto do ICMS Ecológico (agora sob a denominação de IBS Ecológico), como o tornou de observância obrigatória e com limite percentual pré-estabelecido. Vê-se, portanto, que a despeito das idas e vindas da PEC nº 45/2019⁷, o texto final da Emenda Constitucional nº 132/2023 foi extremamente benéfica ao instituto, não apenas por torna-lo de observância obrigatória (o que fará com que as nove unidades federadas que ainda não implementaram o ICMS Ecológico observem necessariamente a implementação do IBS Ecológico); mas igualmente por estabelecer o percentual de 5%, o qual é sensivelmente superior à média nacional atual.

Exatamente por tais motivos não se pode considerar a promulgação da reforma tributária uma datação do presente trabalho, e muito menos como um óbice às suas premissas e conclusões. Ao contrário: vê-se nas inserções promovidas verdadeiros incrementos à proteção ambiental por intermédio de instrumentos jurídico-tributários. Assim, verifica-se reforma que vai ao encontro defendido na dissertação: a utilização de instrumentos jurídicos aptos a ensejarem a alteração comportamental dos agentes, sobretudo visando um processo de qualificação na tomada de decisões.

⁷ A proposta original da Reforma tributária não previa a defesa ambiental como um dos critérios a serem observados para o repasse do IBS aos municípios. Isso porque tinha sido definido tão somente os critérios populacionais (85%), melhoria de resultado na aprendizagem (5%) e igualmente entre os municípios (5%). A inclusão do critério ambiental ocorreu através de substitutivo do senado, que retirou 5% do critério populacional e transferiu para a defesa ambiental.

2 PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO: DA REPARTIÇÃO DE RECEITAS ÀS COMPETÊNCIAS AMBIENTAIS

A Proclamação da República em 1889 ocasionou não apenas o término do reinado do último monarca em território sul-americano, mas trouxe consigo a introdução no Brasil da forma federativa de Estado. O Decreto nº 1, de 15/11/1889, transformou as antigas Províncias em estados-membros⁸, descentralizando o poder estatal mediante sua distribuição em responsabilidades e competências, tendo à época sido originalmente pensada sob a forma dualista, dividindo-as entre a União e os estados-membros.

Tal situação dualista perdurou até 1988, ano que foi promulgada a “Constituição Cidadã”, na qual, dentre as várias inovações trazidas, conferiu aos municípios papel central dentro da federação brasileira, modelada sob um prisma tripartite.⁹ Nessas perspectivas os entes municipais foram colocados no mesmo nível hierárquico da União e dos estados, todos autônomos no âmbito de suas respectivas competências e atribuições. Prevê o art. 18º, *caput*, da Constituição Federal que: “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.”

Assim, a distribuição de competências legislativas e atribuições administrativas aos municípios promoveu a elevação do *status* constitucional de tais entes ao mesmo patamar da União e dos estados-membros, ao menos do ponto de vista jurídico-formal¹⁰. Isso porque as

⁸ Art. 2º - As Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da Federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil.

⁹ Cabe destacar que parte da doutrina entende que, mesmo antes da Constituição de 1988, já havia a possibilidade dos municípios se auto-organizarem, em especial após a Constituição de 1946 e a Constituição de 1967. Isso porque à época já seria possível que contassem com leis orgânicas, legislando em seus peculiares interesses. Entretanto, na prática o que ocorria era a prevalência de uma lei orgânica estadual, que, segundo esta corrente doutrinária, implicava em inconstitucionalidade; à exceção do estado do Rio grande do Sul, que permitia aos municípios se auto-organizarem (Mendes, 2016).

¹⁰ Fábio Konder Comparato é um notório crítico da “duplicidade constitucional” brasileira, referindo-se à desconexão entre a constituição “formal” (assim entendida como a efetivamente promulgada) e a “informal” (compreendida como a advinda dos fatos). Diante da clareza da situação brasileira, apresenta-se, a seguir, parte da obra denominada “Rumo à Justiça”:

“O problema central da organização do Estado brasileiro, segundo me parece, é que a síntese entre a Constituição formal e a informal jamais chegou a realizar-se de modo harmônico. Desde sempre, as Cartas Políticas têm desempenhado, entre nós, a função de encobrir, solenemente, a realidade efetiva do poder social.

O que agrava ainda mais esse quadro anômalo é que a duplicidade de ordenamentos constitucionais é raramente sentida e menos ainda denunciada.

Dois fatores explicam, a meu ver, esse resultado.

O primeiro deles é o traço marcadamente bovarista do caráter nacional. À semelhança da trágica personagem de Flaubert, pro- curamos fugir da realidade canhestra e atrasada em que estamos metidos, e que nos envergonha, de modo a sublimar na imaginação, para o país todo e cada um de nós em particular, uma identidade e condições ideais de vida, que fingimos possuir, mas que nos são de fato completamente estranhas. Ao longo de nossa história política, raríssimos têm sido os homens públicos, os movimentos ou as agremiações partidárias que ousam dizer-se de direita. Para nós, tal equivale a apresentar-se de modo abrutado e insolente entre pessoas finamente educadas.

diferenciações feitas pelo texto constitucional levam em consideração fundamentos predominantemente técnicos, com base em especial no denominado princípio da predominância do interesse¹¹, e não na virtual supremacia de um ente federado sobre o outro. Em outras palavras: do ponto de vista técnico-jurídico não há que se falar em hierarquia entre os entes federados, mas sim em igualdade e autonomia, sendo as distinções pautadas em critérios técnicos para fins de melhor coordenação das atribuições e competências.

Tal pressuposto, todavia, não se encontra alheio à realidade fática, de modo que não se pode desconsiderar a existência, no plano material, de uma constante preterição dos entes subnacionais (Estados e Municípios). Afinal, a centralização de recursos na figura da União acarreta inquestionável prevalência desta sobre os demais entes políticos, sobretudo do ponto de vista tributário e financeiro.

Exatamente por esta razão são constantes os embates jurídicos envolvendo a matéria atinente às competências constitucionais dos entes federados, fazendo-se sempre presente a atuação do Supremo Tribunal Federal (STF), enquanto guardião da Constituição, de modo a autonomia dos entes subnacionais.¹² Afinal, constata-se da leitura do texto constitucional que o constituinte buscou possibilitar a descentralização material e legislativa. A esse respeito, Antunes (2015) diz que:

A pergunta que cabe fazer é se diante dos termos da Constituição de 1988 o Supremo Tribunal Federal estaria juridicamente legitimado a adotar decisões mais voltadas para a descentralização e para a maior autonomia dos integrantes da federação? Entendo que a resposta é afirmativa. Apesar do fato de que a Constituição Cidadã não se caracterize como uma Carta altamente descentralizadora, como chegou-se a imaginar

Se a moda em países civilizados é ser liberal, progressista ou democrata, não podemos deixar de copiar esse modelo.

O outro fator explicativo dessa situação quase esquizofrênica de nossa vida política é a tendência incoercível à ambiguidade. As palavras têm sempre, entre nós, um duplo sentido. Na linguagem política, todos sabem que os vocábulos empregados não devem ser interpretados em seu significado aparente e dicionarizado, mas indicam, costumeiramente, uma acepção encoberta. Qualquer pessoa minimamente arguta percebe, de imediato, quando está diante de senhas de linguagem. ‘Faremos o possível para evitar a crise’ quer dizer ‘já estamos nela afundados’. ‘O partido decidiu emprestar sua colaboração ao governo empenhado no desenvolvimento nacional’ indica que ambas as partes concluíram um contrato sinalagmático: o partido recebeu vantagens apreciáveis do chefe do Poder Executivo, patrimoniais ou funcionais, e deu em troca a garantia de sempre votar com o governo.

Eis por que logramos a proeza de haver construído, desde a Independência, debaixo dos imprescindíveis ornamentos constitucionais, um liberalismo de senzala, uma república privatista e uma democracia sem povo” (Comparato, 2013).

¹¹ Entende-se como princípio da predominância do interesse àquele que busca promover a repartição das competências constitucionais de acordo com a relação entre a natureza da competência a ser repartida e o respectivo interesse do ente político. Desta forma, em regra compete à União às competências de interesse nacional; aos estados os de interesse regional e aos municípios os de interesse local.

¹² Sobre a temática, do ponto de vista ambiental, cita-se a título exemplificativo o julgamento que conferiu aos entes municipais a possibilidade de promoverem o licenciamento ambiental das atividades ou empreendimentos que possam causar impacto ambiental local, desde que em harmonia com os demais entes federados. (ADI 2142/CE, Relator: Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2022, Processo Eletrônico DJe-131 Divulgação 01-07-2022 Publicação 04-07-2022).

em seus primeiros dias, ela contempla muitas possibilidades interpretativas, em relação ao tema, que tem sido insuficientemente exploradas. (Antunes, 2015, p. 141)

Analisando o texto constitucional, revela-se inegável que os municípios possuem papel central na criação e implementação de políticas públicas com impacto local. Isso porque os municípios possuem, dentre suas competências legislativas típicas, não apenas complementar a legislação federal e estadual no que couber (Art. 30, II; CF/88); mas principalmente legislar sobre assuntos de interesse local (Art. 30, I; CF/88). Afinal, é dentro da esfera local que estão inseridos os desafios e complexidades da vida moderna. Conforme Silva (*apud* Mendes, 2003),

Não se pode olvidar que na pirâmide do Estado Federado, a base, o bloco modular é o Município, pois é nesse que reside a convivência obrigatória dos indivíduos. É nesta pequena célula, que as pessoas exercem os seus direitos e cumprem suas obrigações; é onde se resolvem os problemas individuais e coletivos. Está no Município a escola da democracia. É no Município que se cuida do meio ambiente; é nele que se removem os detritos industriais e hospitalares e se recolhe o lixo doméstico; é nele que as pessoas transitam de casa para o trabalho nas ruas e avenidas, nos carros, coletivos e variados meios de transporte. É no Município que os serviços públicos são prestados diretamente ao cidadão; é nele que os indivíduos nascem e morrem. Para regular tão extenso âmbito de fatores e relações, outorgou a Constituição de 1988, ao legislador local, a competência legislativa sobre a vida da comunidade, voltada às suas próprias peculiaridades, através da edição de normas dotadas de validade para esse ordenamento local. A expressão haurida do texto constitucional tem, como sobejamente dito e repetido, a limitar seu âmbito de aplicação, a regra constitucional da competência, sem cuja interpretação sistemática destinaria toda análise do tema ao fracasso. Isto porque, no âmbito geral, enquanto a competência federal privativa é numerada pela Constituição de 1988, a estadual é residual e a municipal é expressa, mas não numerada, gravitando em torno do conceito operacional de interesse local. (Silva, 2003, p. 107-108 *apud* Mendes, 2016)

A concessão de autonomia aos entes municipais revela-se fundamental para que possam estabelecer regramentos próprios que favoreçam seus respectivos objetivos, em especial no tocante àquelas que dizem respeito a matérias e assuntos de intrínseco interesse local, como é o caso do meio ambiente, nos termos do Art. 30, I, da CF/88. Importante salientar que o conceito de autonomia se revela como gênero, sendo que, segundo Mendes (2016), constituem suas respectivas espécies: a) autoadministração,¹³ referente à capacidade decisória relativamente ao interesse local; e b) autogoverno, que determina a eleição do chefe do Poder Executivo e representantes do Poder Legislativo.

Consequentemente, a propositura de políticas públicas efetivas por parte dos municípios não possui embasamento meramente filosófico-moral, sendo igualmente um dever

¹³ A autoadministração pressupõe a existência de um núcleo de competência, a ser exercido direta e pessoalmente pela autoridade demandada (sem delegação, portanto). Afinal, só é possível administrar se há previsão constitucional de competência para tanto.

constitucional de tais entes federados ante a atual estruturação da República Federativa do Brasil e a consequente distribuição de competências legislativas e atribuições administrativas. Neste ponto, ressalta-se ainda que houve um fortalecimento do papel dos entes municipais com sua previsão enquanto ente federado. Nesse sentido, a Agenda 21 (2004) afirma que:

O novo pacto federativo, anunciado pela Constituição de 1988, privilegiou o fortalecimento do município dentro do chamado 'federalismo cooperativo'. Considerando a extensão geográfica do país, a dimensão territorial e sua maior proximidade da população, é natural que os municípios tenham sido os principais beneficiários da descentralização fiscal, política e administrativa (Agenda 21, 2004, p. 73-74).

Ocorre que não raras vezes os estados e municípios se veem diante de um dilema fático-financeiro: a inexistência de recursos orçamentários suficientemente aptos a fazerem frente à totalidade das demandas a que são submetidos tais entes federados. Isso porque a premissa básica da Teoria Econômica prevê a finitude dos recursos ante a infinidade das demandas, aplicando-se indistintamente a todos, pessoas físicas ou jurídicas; de direito público ou privado. Sobre o tema, Samuelson e Nordhaus (2009, [s./p.]) dizem que: “A essência da ciência econômica é compreender a realidade da escassez e, então, conceber como organizar a sociedade de modo a corresponder ao uso mais eficiente dos recursos. É nisso que reside a contribuição específica da ciência econômica.”

Como resultado deste conflito fático-financeiro, e tendo em vista a finalidade precípua da Administração Pública em satisfazer o interesse público primário, assim entendido como o interesse da própria coletividade, faz-se necessário que o gestor público utilize instrumentos adequados para sustentar a melhor tomada de decisões diante da limitabilidade de recursos. Trata-se da qualificação da tomada de decisão. Sobre o tema, ressaltam-se três teorias justificantes comumente utilizadas pela Administração Pública quando se vê diante do problema da escassez para promoção de Políticas Públicas: a teoria dos custos dos direitos, a teoria da reserva do possível e a teoria consequencialista.

As duas primeiras terias abordam uma análise que se encontra dentro Teoria Econômica do Direito, valendo-se de institutos e premissas econômicas para auxiliar na modelagem jurídica com finalidade prática. Já no consequencialismo há uma relação mais próxima com os instrumentos de gestão, em especial àqueles relacionados com o modelo de Administração Pública Gerencial, mas estando igualmente relacionada com a vertente realista do direito.

Tem-se, portanto, nas três teorias acima elencadas um denominador em comum: a instrumentalização do Direito por meio da racionalidade, buscando assim a maximização da eficiência alocativa de recursos. Tal instrumentalidade baseia-se na busca por soluções efetivas

dos problemas enfrentados pelo Estado Social Moderno, em especial considerando-se as imposições de ordem econômica e restrições financeiras a que estão submetidos os entes públicos. Trata-se de análise sob das Ciências Jurídicas sob o prisma do denominado realismo. Sobre o tema, Araújo (2022) diz:

O seu ceticismo relaciona-se à ineficácia e/ou irrelevância das normas jurídicas como fator preponderante a ser considerado na tomada de decisão pelos juízes, pelo menos se comparado com outros fatores de natureza moral, social e política na formação do convencimento de órgãos investidos do poder-dever da jurisdição. O juiz, para o movimento do realismo jurídico, de maneira geral, é um agente permeável aos ditames do ambiente social que o circunda, é um ente cujo arcabouço informacional acerca deste é sempre satisfatório, além de deter grande capacidade responsiva para lidar e satisfazer às suas demandas políticas, morais e sociais por meio do processo de concretização da norma jurídica via decisão jurídica. (Araújo, 2022)

A teoria dos custos dos direitos pressupõe que a todo direito há uma indissociável necessidade de realização de dispêndio financeiro por parte do Estado, uma vez ocasiona para este último uma contraprestação de ordem obrigacional. Afinal, a contraface de um direito é necessariamente uma obrigação, quase sempre imposta aos entes públicos em decorrência dos princípios que regem o Estado Democrático de Direito, em especial os da legalidade (Art. 5º, II; CF/88), livre iniciativa e propriedade privada (Art. 170; CF/88). Conforme Holmes e Sustain (2019),

Uma máxima clássica da ciência jurídica diz que ‘Não há direito sem o remédio jurídico correspondente’. Os indivíduos só gozam de direitos no sentido jurídico, e não apenas no sentido moral, quando as injustiças de que são objeto são reparadas pelo Estado de maneira justa e previsível. Essa realidade simples já revela o quanto é insuficiente a distinção entre direitos negativos e positivos. O que ela demonstra é que todos os direitos passíveis de imposição jurídica são necessariamente positivos. (Holmes; Sustain, 2019, p. 30)

Interessante observar que, de acordo com a teoria dos custos dos direitos, há um ônus para o Estado independentemente de se tratar de um direito associado a uma postura negativa ou positiva. Isso porque, ainda que se trate de um direito de primeira dimensão (e, portanto, “negativo”, no sentido de resultar de uma omissão do poder público), existem custos intrinsecamente relacionados com a simples manutenção de uma estrutura judicante passível de garantir tais direitos¹⁴ (Carneiro, 2018).

¹⁴ Em 2021, por exemplo, estimou o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) que “as despesas totais do Poder Judiciário correspondem a 1,3% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, ou a 11% dos gastos totais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

Já pela teoria da reserva do possível há a necessidade de apreciação, especialmente por parte dos poderes Executivo e Legislativo, acerca da possibilidade de concretização dos direitos ante os meios jurídicos disponíveis e os recursos orçamentário-financeiros existentes, de modo que há uma análise tanto da possibilidade jurídica de implementação quanto dos recursos disponíveis. Esta teoria busca resguardar a efetiva possibilidade de concretização das políticas públicas, sendo que a imposição, notadamente pelo Poder Judiciário, pode ocasionar não apenas o descrédito no Poder Público, mas igualmente o desbalanceamento das orçamentário-financeiro dos entes; razão pela qual deve ocorrer de forma excepcional. A este respeito, Krell (2002) diz:

Em princípio, o Poder Judiciário não deve intervir em esfera reservada a outro Poder para substituí-lo em juízos de conveniência e oportunidade, querendo controlar as opções legislativas de organização e prestação, a não ser, excepcionalmente, quando haja uma violação evidente e arbitrária, pelo legislador, da incumbência constitucional. (Krell, 2002, p. 22-23)

Tanto a teoria dos custos dos direitos quanto a teoria da reserva do possível auxiliam na evidencição da necessidade de medidas indutivas jurídico-econômicas, inclusive no âmbito do Poder Público. Afinal, a máxima econômica da escassez aplica-se não apenas aos agentes públicos, mas igualmente aos privados, de modo que há uma constante insuficiência orçamentária e financeira nos entes federados, em especial nos âmbitos estadual e municipal.

Exatamente por tal razão os entes municipais dependem da transferência de recursos por parte da União e dos Estados, sendo que, em grande parte dos casos, tais transferências encontram-se submetidas às finalidades ou critérios já previstos de forma vinculante pelo texto constitucional ou infraconstitucional. Assim, na grande maioria das hipóteses de transferências financeiras previstas no texto constitucional há uma vinculação prévia definida pelo constituinte: ou em relação à destinação dos recursos, ou em relação aos critérios a serem utilizados para tais transferências; ou em relação a ambos (critérios e finalidade).

Tal vinculação não deixa margem para que haja a livre formulação de critérios por parte dos entes transferidores de recursos, garantindo assim a autonomia aos entes recebedores das transferências,¹⁵ mas impedindo, ao mesmo tempo, a formulação de eventuais políticas públicas com vista à indução comportamental favorável aos interesses do ente transferidor.

¹⁵ Recentemente o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucional a Lei 12.690, de 18 de outubro de 1999, do estado do Paraná, em que havia a estipulação dos critérios para destinação das transferências recebidas pelos municípios à título de repasse da cota-parte do ICMS, embasando tal decisão na violação da autonomia municipal (ADI 2.355/PR, Min. Rel. Nunes Marques, julgado em 19/09/2022).

Vê-se, portanto, que a análise econômica do Direito é de fundamental relevância para a realização de uma visão realista e sua consequente utilização enquanto instrumento funcional, uma vez que, sob tal ótica, a análise da efetividade da proteção de bens jurídicos passa fundamentalmente pela consideração da escassez de recursos. Analisando o caso *DeShaney* nos Estados Unidos, Holmes e Sustain (2019, p. 76) concluem que: “[...] todo direito tem seu custo e que as verbas destinadas à proteção de todos os direitos jurídicos devem ser sacadas todas de um mesmo orçamento, o qual é necessariamente limitado.”

Ao analisar-se o direito sob o prisma econômico é possível verificar que há uma intrínseca relação entre a efetividade do Poder e a existência de recursos financeiros suficientes para tanto. Tal abordagem não é recente, sendo que na histórica obra “Os artigos federalistas”, publicada há mais de dois séculos, já havia importante anotação sobre o tema, de acordo com Madison, Hamilton e Jay (1993):

Que é um poder, senão a capacidade de fazer algo, senão o poder de empregar os meios necessários à sua execução? Que é um poder legislativo, senão um poder de fazer leis? Quais são os meios para executar um poder legislativo, senão leis? Que é um poder de lançar e coletar tributos senão um poder legislativo, ou um poder de fazer leis para lançar e coletar tributos? Quais são os meios próprios para executar tal poder, senão leis necessárias e próprias?

Este simples encadeamento de pergunta nos fornece de imediato uma prova de verdadeira natureza de cláusula que se condena. Conduz-nos à verdade palpável de que o poder de lançar e coletar impostos tem de ser o poder de aprovar todas as leis necessárias e próprias para sua execução; e o que faz o infeliz e caluniado dispositivo em questão, senão declarar essa mesma verdade, isto é, que o legislativo nacional, a quem o poder de lançar e coletar impostos foi previamente atribuído, pode, na execução deste poder, aprovar todas as leis necessárias e próprias para tanto? Aplico estas observações particularmente ao poder de tributar, pois este é o tem que tratarmos em seguida e é o mais importante dos poderes que se pretende conferir à União. O mesmo processo, porém, levará a igual resultado em relação a todos os outros poderes declarados na Constituição. E é expressamente para executar esses poderes que a cláusula abrangente, como foi artificialmente camada, autoriza o legislativo nacional a aprovar todas as leis necessárias e próprias. Se deve haver alguma exceção, cabe procurá-las nos poderes específicos a que esta declaração geral se aplica. A declaração, em si mesma, pode no máximo ser acusada de tautologia ou redundância, mas é absolutamente inofensiva. (Madison; Hamilton; Jay, 1993, p. 244-245)

Em síntese, a temática atinente à repartição de receitas possui papel central dentro da organização Estatal, em especial no tocante à possibilidade de consecução das competências estabelecidas dentro de uma Federação verdadeiramente cooperativa. Assim, a correta análise da atual organização constitucional do federalismo ambiental brasileiro transpassa, necessariamente, por uma análise econômico-financeira, uma vez que a efetiva implementação de políticas públicas depende, em última instância, da existência de recursos financeiros suficientes.

2.1 HISTÓRICO DO FEDERALISMO BRASILEIRO: SUPLANTAÇÃO DA POLÍTICA PELA ECONOMIA

Como forma de Estado, tem-se no federalismo a busca pela valorização dos pontos convergentes das unidades federadas em detrimento dos pontos divergentes, possibilitando o surgimento de um Estado fortalecido (Tavares, 2022). Trata-se do fenômeno que comumente denominou-se de “unidade na pluralidade”, de modo que o Estado Federado, ainda que central, possibilita a descentralização administrativa e legislativa visando à efetividade das Políticas Públicas em conformidade com as circunstâncias locais. Assim, permite-se ao Estado Federado a coexistência de entidades políticas autônomas, capazes de emanarem comandos próprios, concomitantemente à subordinação à soberania do todo.

A existência de uma união em torno do pacto federativo, prevalecendo os aspectos comuns em detrimento das divergências, favorece a consecução dos objetivos de interesse geral por meio de uma bandeira única (figurativa e literalmente). Tal fato não significa, todavia, a inexistência de conflitos. Tanto é assim que o próprio texto constitucional disciplina mecanismos de estabilização constitucional¹⁶ para fins de garantir a indissociabilidade dos entes federados, tendo em vista a necessidade de um desenho institucional objetiva e claramente pré-fixado que permita a harmonia na ausência da unanimidade.

Analisando a situação da governabilidade na União Europeia, em que os conflitos são ainda mais acentuados em decorrência da coexistência de Estados Soberanos (e não entes autônomos), Ramirez (2016) assevera a relevância dos mecanismos institucionais e técnicos para a solução de conflitos:

A persistente busca da conciliação de interesses contrapostos, tanto nacionais como setoriais, de natureza essencialmente econômica, explica que na União o jogo ou a dialética maioria-minoria se sujeita frequentemente ao primado dos elementos consensuais e tecnocráticos que informam e, em não menor medida, a configuração de seu desenho institucional (Ramirez, 2016)

Analisando a realidade brasileira, constata-se que grande parte dos recentes conflitos entre os entes federados deriva da atribuição cada vez crescente e mais complexa das competências constitucionais, o que ocasiona, inexoravelmente, o problema de sua respectiva repartição. Isso porque a competência, assim entendida como a parcela do poder estatal a ser distribuída a um determinado órgão em particular, possui uma natureza dúplice: ou se tem ou

¹⁶ Entende-se por elementos de estabilização constitucional as regras que estabelecem mecanismos pré-fixados para a resolução de conflitos aptos a ensejar um conflito federativo, bem como a defesa da Constituição e das instituições democráticas. Um dos principais instrumentos previstos é exatamente a intervenção federal (Art. 34; CF/88) e estadual (Art. 35; CF/88).

não se tem (Ferraz Junior, 1994), sendo que a perda de competências implica, em última instância, na própria perda de parcela do poder.

A configuração constitucional da repartição das competências define o funcionamento do Estado Federal e a forma pela qual ocorrem as relações entre os entes federados. Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Horta (1985):

A repartição de competências não esgota a complexa organização federal, como já assinalamos. É a questão fundamental, pois a decisão adotada na forma de distribuir competências à União, aos Estados e, derivadamente, aos Municípios, condicionará o funcionamento do Estado Federal envolvendo a preferência do constituinte por um desses tipos reais de federalismo: federalismo centrípeta, federalismo centrífugo, federalismo cooperativo, federalismo de equilíbrio. Escolhida a repartição de competências que ordenará o comportamento da Federação e dos Estados, a organização concretada do Estado Federal deflagra outras decisões que vão implementar o federalismo constitucional. (Horta, 1985, p. 19)

Exatamente por tal razão há uma constante disputa política entre os entes federados pela manutenção, e posterior expansão, de suas competências constitucionalmente previstas. Ao longo das últimas décadas tal disputa vem sendo vencida especialmente pelo Poder Central (no caso brasileiro; a União) em observância ao que parte da doutrina denomina de “vocação centrípeta do poder estatal” (Quintiliano, 2012, p. 57).

Esta centralização do Poder Central consubstancia, inclusive, uma contradição própria do federalismo contemporâneo, uma vez que, de acordo com o modelo clássico estadunidense, esperar-se-ia um fortalecimento dos entes subnacionais em detrimento de suas competências residuais; sendo que o fenômeno observado vai em sentido diametralmente oposto. Esta forç a centrípeta do Poder Central fica ainda mais evidente quando analisada a situação financeiro-orçamentária dos entes políticos dentro do modelo de federalismo fiscal brasileiro.

Tal fenômeno deriva de uma multiplicidade de fatores, sobretudo de natureza externa, notadamente relacionados com o período posterior à Segunda Guerra Mundial, que acabou por fortalecer o movimento centrípeta do federalismo contemporâneo. A autora Fernanda Dias Menezes de Almeida relacionada a mitigação dos Poderes Subnacionais com a conseqüente centralização no Poder Central através da passagem do Estado-Liberal ao *Welfare State* (Almeida, 2010).

Isso porque tal período foi marcado pela demonstração de falência do modelo liberal, o qual revelou-se incapaz em satisfazer muitos dos anseios da população, fazendo-se necessária uma atuação estatal mais ampla (aspecto horizontal) e profunda (aspecto vertical), com a respectiva priorização das questões nacionais em detrimento de aspectos locais. Esta adaptabilidade do modelo federalista com o decorrer dos anos faz com que parte da doutrina

veja tal entidade não como uma figura, mas como um processo de federalização (*federalizing process*) (Friedrich, 1955).

Desta forma, a adoção de um Estado Social implicou no crescimento da dependência dos governos locais relativamente ao governo central, tanto pela população, quanto pelos próprios entes federados subnacionais. Tal dependência revela-se não apenas no espectro político-constitucional, com a centralização de competências sob o mando do governo central, mas na própria distribuição dos recursos públicos.

A despeito da inequívoca vocação federalista do Brasil em decorrência das questões geográficas, formalmente o modelo de Estado Federado foi instituído em território nacional somente por meio do Decreto nº 01, de 15 de novembro de 1889, tendo sido seguido por todas as Constituições subsequentes¹⁷. Entretanto, diferentemente do processo observado nas colônias britânicas do norte e nas colônias dominadas pela Espanha nas Américas, o federalismo brasileiro se deu através do processo de desagregação (centrífugo); e não agregação (centrípeto).

Tal fato decorreu da excessiva força que detinha o Poder Central durante o século XIX, em grande medida como decorrência da presença física da corte real portuguesa no Brasil, tendo sido D. Pedro I o único imperador europeu a reinar do território americano (e seu filho, Dr. Pedro II, tido um dos maiores reinados da história, com 58 anos e 222 dias). Inclusive, ressalta-se que para muitos historiadores o fato de o Brasil colônia não ter sido desmembrado em diversos Estados independentes (tal como ocorreu com as colônias espanholas) se deve à vinda da família real ao território brasileiro (Rezzutti, 2015).

Desta forma, pode-se afirmar que o modelo brasileiro surgiu do esgotamento da centralização Política em face da descentralização econômica (Pereira, 2010); ao contrário do modelo agregador observado nas colônias britânicas da América do Norte (que pouco mais de uma década após à independência de 1776 culminou na convergência para fundar o que então veio a ser os Estados Unidos da América).

Consequentemente, o federalismo brasileiro surgiu tardiamente, ganhando força apenas no final do século XIX, quando a então Constituição de 1891 estabeleceu genericamente, em seu Art. 63, que “cada Estado reger-se-á pela Constituição e pelas leis que adotar respeitados os princípios constitucionais da União.” A análise histórica do federalismo brasileiro explica

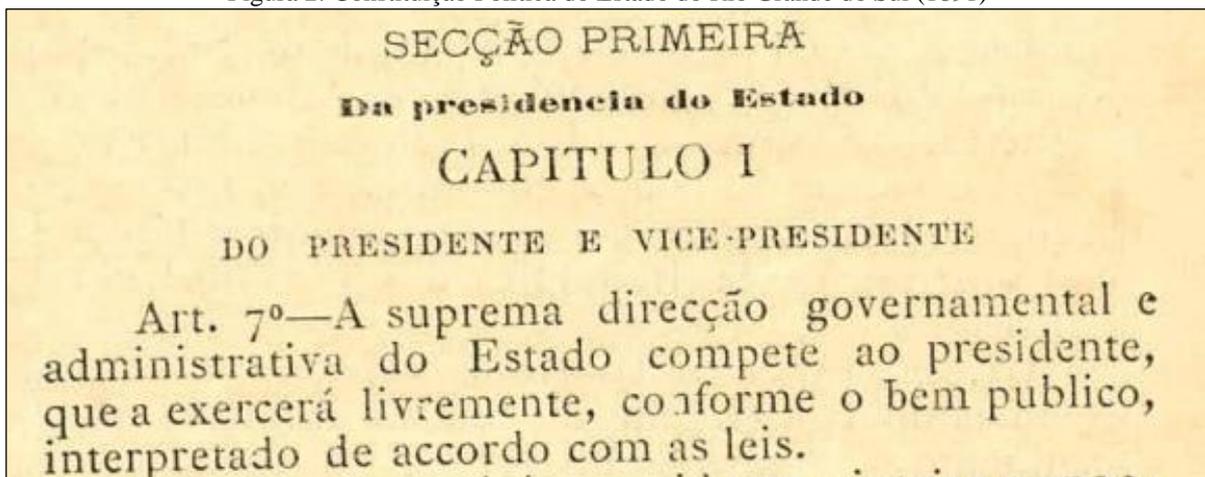
¹⁷ Importante destacar que a despeito do federalismo estar presente em todas as constituições após a Proclamação da República, a expressão “ambiente” veio a surgir apenas na Constituição de 1988, sendo, nesta última, prevista em pelo menos 19 (dezenove) oportunidades, desde fundamento para manejo de ação popular (Art. 5º, LXXIII; CF/88), transpassando pela repartição das competências constitucionais no modelo de federalismo de cooperação (Art. 23, VI; CF/88); até a existência de capítulo próprio (Art. 225; CF/88).

em grande medida alguns dos problemas que vemos atualmente, em especial a prevalência do Poder Central sob os entes subnacionais.

Assim, tendo em vista a indeterminação principiológica da União à época, bem como o esgotamento da centralização política, os entes federados deram interpretação mais expansiva que a atual às suas respectivas competências. A primeira Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, estabeleceu a submissão taxativa às restrições expressamente constantes na Constituição Federal, bem como o exercício da suprema direção governamental e administrativa do Estado pelo “presidente”.

A Figura 3, abaixo, apresenta um recorte da Constituição Política do Estado do Rio Grande do Sul de 1891, podendo-se verificar que à época a denominação escolhida ao chefe do Poder Executivo foi a de “presidente”, evidenciando-se assim como a força política encontrava-se descentralizada naquele momento.

Figura 2: Constituição Política do Estado do Rio Grande do Sul (1891)



Fonte: Biblioteca da Assembleia Legislativa do estado do Rio Grande do Sul

Ocorre que o esgotamento do liberalismo político e econômico ocasionou não somente a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, mas também a expansão de regimes totalitários e a consequente concentração do poder na figura da União. Deste modo, ainda que a Constituição de 1937 estabelecesse a Federação como modelo de Estado, havia forte centralização na figura do Poder Central, tendo o próprio Getúlio Vargas definido a extinção das bandeiras estaduais em uma cerimônia que ficou conhecida como “Incineração das Bandeiras de 1937” (Codato, 2013).

Havia, portanto, um modelo integrativo de federalismo, o qual buscava transformar o Brasil em um Estado Unitário descentralizado administrativamente, assim entendido como àquele em que as regiões autônomas recebem competências meramente administrativas

(Ferreira Filha, 2014). Relativamente à conceituação do Estado Unitário Descentralizado, pode-se dizer que, de acordo com Carmo, Dasso Jr. e Hitner (2014),

O Estado unitário é aquele em que a descentralização administrativa, legislativa e política depende do poder central. O Estado unitário descentralizado possui uma descentralização política. Nele, as regiões autônomas recebem, por lei nacional, competências meramente administrativas. Esta descentralização de competências administrativas pode ocorrer em nível municipal, departamental ou regional, em um ou em vários níveis simultaneamente. A França é um exemplo disso. (Carmo; Dasso Jr.; Hitner, 2014, p. 38)

Com o retorno da democracia em 1946 os Estados recuperaram parcela da autonomia perdida durante o regime ditatorial, mas ainda de uma forma distante da observada na Primeira República, sendo, entretanto, uma federação de fato. Todavia, com a instauração do regime militar há um retorno à força centralizadora, sobretudo do ponto de vista financeiro, ampliando o controle do Governo Central sobre a máquina arrecadatória, situação que deixou vestígios até os dias de hoje.

O esgotamento do regime militar e subsequente retorno da democracia ocasionou novo ressurgimento do pacto federativo, desta vez com uma novidade relevante: a introdução dos Municípios como entes integrantes da Federação.¹⁸ Nesse sentido, evidenciou o constituinte originário de forma expressa as competências constitucionais atribuídas à União, bem como a possibilidade dos Municípios atuarem de forma suplementar e em seus respectivos interesses locais (Art. 30, I e II; CF/88), cabendo assim aos Estados a competência residual (Art. 25, §1º; CF/88).

No caso específico do meio-ambiente, tomou o constituinte a temática sob enfoque tão significativo que o atribui à competência comum de todos os entes federados, tanto administrativa quanto legislativamente, fortalecendo assim o modelo cooperativo de federalismo. Tal previsão, em que pese ter ocasionado conflitos de competência decorrentes da sobreposição e do constante embate entre os entes federados, inaugurou um novo modelo de atuação que possibilitou não apenas o contrabalanceamento da força centrípeta do Poder Central, mas também uma melhor proteção do meio-ambiente enquanto bem jurídico especialmente protegido.

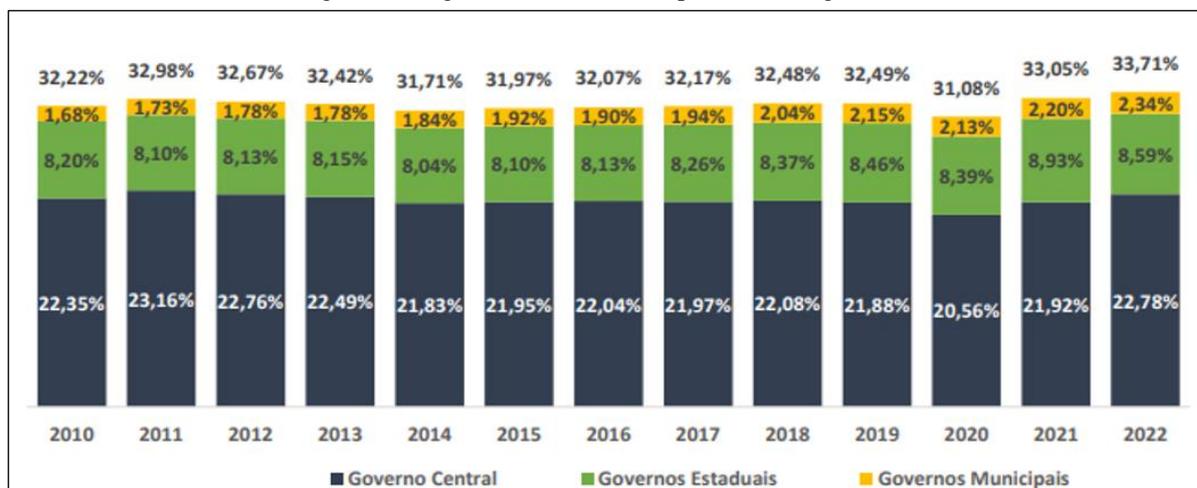
¹⁸ Parte minoritária da doutrina não atribui aos municípios o *status* de entes federados, uma vez que não participariam, efetivamente, da formação da vontade nacional e federativa, tendo em vista a inexistência de órgão próprio análogo ao papel desempenhado pelo Senado Federal (Carraza, 2002, p. 143).

2.2 FEDERALISMO FISCAL E REPARTIÇÃO DE RECEITAS: A FORÇA CENTRÍPETA DA UNIÃO

A abordagem histórica do federalismo no Brasil não se reveste de caráter meramente figurativo. Ao contrário, a análise do processo de federalização brasileiro é fundamental para a compreensão e análise de uma característica marcante da atual configuração federativa brasileira: a centralização da arrecadação tributária na figura do Governo Central. Tal fato deriva, em grande medida, dos aspectos históricos de nossa federação.

Esta discrepância arrecadatória entre a União e os entes subnacionais fica evidente quando são analisados os dados relativos à carga tributária, por esfera de governo, relativamente ao Produto Interno Bruto (PIB). Consta no relatório emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em abril de 2022, denominado “Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral”, uma exemplificação de tal sobreposição do poder central. Isso porque, entre os anos de 2010 a 2022 a carga tributária da União, relativamente ao Produto Interno Bruto (PIB), sempre se revelou consideravelmente superior aos governos estaduais e municipais, conforme demonstrado na Figura 5, abaixo, constante do referido relatório.

Figura 3: Carga tributária histórica por esfera de governo



Fonte: Tesouro Nacional (2022)

A título exemplificativo, verifica-se que no ano de 2022 a carga tributária total, envolvendo todas as esferas de governo, foi de 33,71% do Produto Interno Bruto (PIB), sendo que deste total aproximadamente 67,57% foram destinados tão somente à União. Em outras palavras: mais de dois terços de todo volume arrecadado no ano de 2022 refere-se a receitas

tributárias da União¹⁹, sendo o restante dividido entre os estados e municípios (que, ressalta-se, são muitas vezes os entes mais próximos da realidade do cidadão e conseqüentemente das demandas sociais).

A Tabela 1, abaixo, retirada do mesmo relatório do Tesouro Nacional, apresenta o montante bruto, em milhões de reais (R\$), arrecadado por esfera de governo nos anos de 2021 e 2022, bem como o respectivo percentual do Produto Interno Bruto (PIB). A variação percentual do volume arrecadatório evidencia outro fenômeno perceptível nos últimos anos: a constante perda da força arrecadatória dos governos estaduais.

Tabela 1: Carga tributária bruta por esfera de governo

Esfera de governo	R\$ Milhões		% PIB		Variação		
	2021	2022	2021	2022	(R\$ Milhões)	(% Nominal)	(p.p. PIB)
Governo Central	1.950.896	2.258.551	21,92%	22,78%	307.655	15,8%	0,86
Governos Estaduais	794.328	851.408	8,93%	8,59%	57.079	7,2%	-0,34
Governos Municipais	195.928	232.134	2,20%	2,34%	36.206	18,5%	0,14
Governo Geral	2.941.152	3.342.093	33,05%	33,71%	400.940	13,6%	0,65

Nota1: Informações metodológicas estão disponíveis a partir da página 10.
Nota2: Dados preliminares.

Fonte: Tesouro Nacional (2022)

Os números acima comprovam a força centrípeta do Governo Central no âmbito da repartição das receitas tributárias, tendo havido uma manutenção da centralização arrecadatória na figura da União com o passar dos anos (a despeito do desenvolvimento do federalismo cooperativo com a subsequente designação, cada vez maior, de atribuições aos entes subnacionais).²⁰ Tal problemática não é exatamente recente, sendo debatida na doutrina brasileira há pelo menos meio século.

Ainda no início da década de oitenta, antes mesmo da atual Constituição Federal de 1988, a doutrina já ressaltava o abismo existente entre as receitas federais em comparação às receitas estaduais e municipais (situação que perdura até os dias de hoje, sem uma alteração

¹⁹ Importante ainda destacar que com o passar dos anos houve um acréscimo na arrecadação da União advinda das contribuições. Tal fato pode ser explicado, em certa medida, pela inexistência de obrigação de repartição de tais valores, nos termos do Art. 158 da Constituição Federal. Desta forma, os recursos relacionados às contribuições não são partilhados com os entes subnacionais, acentuando ainda mais a força centrípeta arrecadatória. No ano de 2022, por exemplo, mais da metade da arrecadação da União ocorreu por meio de contribuições, conforme Tabela 3 do já referido relatório anual emitido pelo Tesouro Nacional.

²⁰ Não se pode desconsiderar, todavia, que houve de fato um certo acréscimo na força arrecadatória dos Municípios, notadamente em detrimento do papel estados. Tal tendência pode ser mais facilmente verificada quando analisada a série histórica. Isso porque em 2010 os municípios detinham 5,21% da carga tributária total (1,68% de 32,22%), ao passo em que 2022 esse percentual foi elevado para 6,94% (2,34% de 33,71%). Já os estados passaram de 25,45% em 2010 (8,20% de 32,22%) para 25,48% em 2022 (8,59% de 33,71%). Por fim, a União tinha 69,36% em 2010 (22,35% de 32,22%), passando para 67,57% em 2022 (22,78% de 33,71%).

verdadeiramente substancial). Afinal, já nos anos oitenta do século passado a União detinha cerca de 75% dos recursos tributários, sendo que passados 30 anos este percentual permanecia em aproximadamente 70%. Sobre o tema, cumpre destacar os ensinamentos de Horta (1981), que mesmo com o passar dos danos permanecem de notável atualidade:

A evolução do comportamento da receita tributária demonstra que se aprofundou a vantagem da União e retraiu-se a participação do Estado no quadro da discriminação de rendas. [...].

A magnitude da receita tributária federal contrasta com a fragilidade dos recursos atribuídos pela Constituição Federal às demais órbitas do Governo, como revelam os índices da composição da receita pública global do Brasil, divulgados pelo Instituto de Pesquisa Econômica e Social. (Horta, 1981, p. 23-24)

A centralização arrecadatória na figura da União na atual conjuntura pós-positivista revela uma assimetria fundamental do federalismo brasileiro: a crescente atribuição de competências aos entes subnacionais sem a correspondente repartição de receitas.

Isso porque, em que pese o federalismo cooperativo propiciar um maior diálogo e auxílio entre os entes federados, revela-se de difícil implementação pelos entes subnacionais políticas que efetivamente possibilitem o pleno exercício de suas competências constitucionais sem a existência de recursos financeiros para tanto. “Constitui tendência do federalismo contemporâneo, especialmente no seu modelo brasileiro, o controle federal da autonomia financeira dos Estados-membros da Federação” (Horta, 1999, p. 23).

Afinal, revela-se extremamente dificultosa a realização de programas de governo sem a existência de recursos. Exatamente por esta razão a existência de um federalismo fiscal equilibrado e bem definido é pressuposto fundamental para a correta implementação de um federalismo cooperativo. A temática reveste-se de tal relevância para a própria existência do Estado que foi expressamente abordada ainda no século dezoito, nos artigos federalistas, ressaltando-se o risco de atrofia fatal da governabilidade ante a ausência de recursos suficientes para a execução de políticas públicas, segundo Madison, Hamilton e Jay (1993):

O dinheiro é considerado, com razão, o princípio vital do corpo político; é o que lhe sustém a vida e os movimentos, permitindo-lhe desempenhar suas funções mais essenciais. Portanto, um poder pleno de obter um suprimento regular e adequado de receita, na medida em que os recursos da comunidade o permitam, pode ser encarado como um ingrediente indispensável de toda constituição. De uma deficiência neste particular, um de dois males pode decorrer; ou o povo ficará sujeito a uma contínua pilhagem, em lugar de um modo mais aceitável de suprir as necessidades públicas, ou o governo mergulhará numa atrofia fatal e, dentro de pouco tempo, perecerá. (Madison; Hamilton; Jay, 1993, p. 232)

Ocorre que o caso brasileiro tem se mostrado avesso à descentralização de receitas, a despeito da busca por um modelo federativo cooperativo no âmbito da repartição das competências administrativas e legislativas, sobretudo após a Constituição de 1988. No Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, a Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2023 estabeleceu como despesa total à Secretaria do Meio Ambiente e Infraestrutura o valor de R\$ 149.502.702, montante que perfaz 0,2966% do total das despesas da Administração Direta para o referido exercício (R\$ 50.401.325.338).

Já no âmbito da Administração Indireta (Autarquias e Fundações de Direito Público), restou à Fundação de Proteção Especial do Rio Grande do Sul (FEPAM) R\$ 141.809.099, montante que corresponde à 0,5987% do total destinado à Administração Indireta (R\$ 23.682.900.304).

A elucidação do caso gaúcho exemplifica uma difícil realidade brasileira: a problemática atinente à implementação de políticas públicas efetivas diante dos escassos recursos públicos, sobretudo no âmbito dos entes subnacionais. Tal percepção é fundamental para a Teoria Econômica do Direito uma vez que, sob tal prisma, a análise da efetividade da proteção de bens jurídicos passa fundamental e necessariamente pela consideração da escassez de recursos. Ainda utilizando os ensinamentos constantes nos artigos federalistas, Madison, Hamilton e Jay (1993) afirmam o seguinte:

Um governo deve conter em si mesmo todo o poder necessário à plena realização das finalidades que lhe foram atribuídas e à completa execução dos encargos que lhe foram confiados, livre de qualquer controle além da consideração pelo bem público e pela opinião do povo. (Madison; Hamilton; Jay, 1993, p. 232)

Afinal o conceito de escassez, ainda que hodiernamente analisado no âmbito da Teoria das Ciências Econômicas, aplica-se igualmente à Ciência Jurídica, resultando no fato de que nenhuma pretensão é absoluta, mas relativa. Tal premissa deriva do fato de que o Direito não se encontra inserido em um sistema hermético e alheio à realidade que envolve; mas, ao contrário, faz parte daquele. Nesse sentido: “[...] todo direito tem seu custo e que as verbas destinadas à proteção de todos os direitos jurídicos devem ser sacadas todas de um mesmo orçamento, o qual é necessariamente limitado” (Holmes; Sustain, 2019, p. 76).

Importante salientar que a análise econômica do Direito não busca subordinar a Ciência Jurídica à economia, mas sim permitir a compreensão da estruturação dos direitos dentro da sociedade, a qual, em última instância, determina o comportamento das pessoas. Trata-se de uma análise sob o prisma realista. Sobre o tema, Holmes e Sustain (2019) dizem o seguinte:

Os direitos não são pretensões absolutas, mas relativas. A atenção ao custo é apenas mais um caminho, paralelo a outros trilhados de modo a mais habitual, rumo a uma compreensão melhor da natureza qualificada de todos os direitos, os constitucionais inclusive. Pode complementar de modo bastante útil outras abordagens mais conhecidas, sobretudo porque a teoria convencional dos direitos, que não leva em conta os custos, reforçou uma compreensão errônea de sua função social ou objetivo social, compreensão essa que acabou por se difundir bastante. A atenção ao custo dos direitos revela em que medida a imposição ou garantia desses direitos, tal como realizada na prática nos Estados Unidos e em outros países, se faz sempre por meio de concessões e soluções de meio-termo, inclusive do ponto de vista monetário. Isso não significa que as decisões devam ser tomadas por contadores, mas que as autoridades e os cidadãos das democracias devem levar em consideração os custos orçamentários.

As finanças públicas constituem uma ciência ética, pois nos obrigam a prestar contas em público daqueles sacrifícios que nós, enquanto comunidade, decidimos fazer; nos obrigam a explicar a que estamos dispostos a renunciar, a fim de buscar objetivos mais importantes. Para que a teoria dos direitos tenha a esperança de entender o modo pelo qual um determinado regime de direitos estrutura e governa o comportamento das pessoas na prática, ele tem que levar em conta essa realidade. (Holmes; Sustain, 2019, p. 78)

Um dos principais mecanismos concebidos como forma de mitigação da força centrípeta do Poder Central é exatamente o modelo de federalismo cooperativo, o qual, a despeito da inexistência de um modelo único, possui uma característica marcante: a inexistência de uma segregação de competências rígidas. Assim, a adoção do cooperativismo exige a múltipla atuação dos entes federados em prol do interesse comum, fazendo-se necessária igualmente a repercussão no âmbito econômico-financeiro para a completa atuação dos entes políticos. Nesse sentido, destaca Antunes (2015):

Entretanto, é relevante observar que, assim como não se pode falar em “federação”, igualmente não existe o “federalismo cooperativo” em geral. De fato, vários são os formatos que ele assume nos diferentes países, não se podendo afirmar que exista um padrão evidente que possa definir os contornos de tal tipo de organização federal. O que caracteriza o federalismo cooperativo e que, de certa forma, se encontra presente nos diferentes modelos disponíveis, é que não há uma separação rígida entre as competências dos entes federados e a do ente central. As Constituições dos países definem um sistema de repartição de competências entre os entes políticos que formam o estado nacional, de molde a permitir que eles possam agir dentro de determinadas esferas político-administrativas relativamente definidas. (Antunes, 2015, p. 18)

Assim, pode-se afirmar que o federalismo cooperativo (assim entendido como um dos possíveis modelos de sistema federativo) busca concretizar não apenas o equilíbrio na repartição das competências constitucionais, mas também o diálogo e a cooperação entre os entes federados, favorecendo uma atuação conjunta que possibilite o maior grau de êxito possível em face das restrições fático-financeiras existentes.

Relativamente às competências ambientais, constata-se que o constituinte buscou a adoção de tal modelo, notadamente em face da natureza do bem jurídico tutelado e de suas características iminentes, buscando uma maior descentralização da tutela ambiental. Desta forma, possuem os entes federados competência ambiental significativamente ampliada, podendo, inclusive, definirem instrumentos tributários como forma de fomentar a proteção ambiental.

2.3 FEDERALISMO COOPERATIVO E DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS AMBIENTAIS

Enquanto forma de Estado, pressupõe a Federação a convivência harmônica dos entes federados, evitando-se a secessão e garantindo-se assim a indissolubilidade do pacto firmado (Art. 1º; CF/88). Desta forma, há um inevitável vínculo de relação entre a forma de Estado Federada e a cooperação, sendo que tal associação remete a estruturas de natureza pré-normativas, ou seja, antes mesmo do Direito propriamente dito. Analisando a etimologia do conceito que envolve a Federação, Horta (2003) observa que:

A relação entre federalismo, de modo geral, e cooperação surge na etimologia da palavra federal, que deriva de *foendus*: pacto, ajuste, convenção, tratado, e entra na composição de laços de amizade, *foendus amicitiae*. A associação das partes componentes está na origem do Estado Federal, tonando inseparáveis, como lembra Charles Eisenman, a ideia de união, aliança e cooperação. (Horta, 2003, p. 728)

Assim, resta inequívoco que os entes federados, ao abdicarem de sua própria soberania em prol de um bem comum maior, encontram-se atrelados por um vínculo que deve ser majoritariamente harmonioso. Neste sentido, deve-se buscar a cooperação entre os entes federados de modo a possibilitar a consecução dos objetivos e interesses comuns, notadamente àqueles que não se sujeitam a fronteiras territoriais, como é o caso do meio ambiente ecologicamente equilibrado²¹.

O bem jurídico ambiental, inclusive, foi alçado pela Constituição Federal de 1988 a níveis constitucionais, não apenas o prevendo no rol de direitos e garantias fundamentais (Art. 5º, LXXIII; CF/88), mas estabelecendo inclusive capítulo próprio para o tema (Capítulo VI do Título VIII do texto constitucional). Assim, o constituinte demonstrou inequívoca preocupação

²¹ A poluição ambiental, entendida como uma atividade (Art. 3º, Lei nº 6.968/81), não apenas independe de fronteiras territoriais, como também é uma ação que tipicamente ocasiona externalidades negativas. Isso porque gera impacto maléficos sobre terceiros que não participaram da ação, impondo os custos à coletividade que, inclusive, usualmente são superiores aos custos impostos ao próprio poluidor. (Silva, 2018)

com o meio ambiente ecologicamente equilibrado, alterando o antigo panorama de omissão ou mera patrimonialização ambiental vigente até então.

Isso porque até a Constituição de 1988 não havia uma proteção específica sobre o bem jurídico ambiental, havendo tão somente uma abordagem tangencial do tema (Antunes, 2015). Analisando os textos constitucionais anteriores, destaca-se que a Constituição de 1824 não fez qualquer menção à matéria ambiental, tendo as Constituições de 1981, 1934, 1937, 1946 e 1964 tratado tão somente dos recursos naturais como matérias passíveis de apropriação, em um viés nitidamente patrimonialista.

Em outras palavras: até a Constituição de 1988 havia um interesse meramente patrimonial dos recursos ambientais. Afinal, o próprio conceito de “meio ambiente” não existia até o final do século XX, sendo uma construção recente do ponto de vista jurídico-normativo.²² Assim, a grande preocupação dos textos constitucionais anteriores à 1988 englobada especialmente a disciplina atinente à apropriação e exploração econômica dos recursos naturais, observadas especificidades temporais de cada período.

A construção do conceito de “meio ambiente”, bem como sua crescente valorização no âmbito internacional, impactou diretamente o constituinte originário quando da promulgação da Constituição Cidadã de 1988. Nesse sentido, parte da doutrina entende que a instituição de um federalismo cooperativo na seara ambiental, com a subsequente divisão de competências por entes da federação (tanto administrativas quanto legislativas), foi exatamente o instrumento primordial para uma melhor gestão efetiva do bem jurídico ambiental.

Sobre o tema, faz-se necessário indicar algumas das conclusões da “Agenda 21 Brasileira”, a qual consubstancia um instrumento de planejamento participativo para o desenvolvimento sustentável em que o eixo central é a sustentabilidade. Sua construção se deu entre os anos de 1996 e 2002, tendo sido coordenado pela Comissão de Políticas de Desenvolvimento Sustentável (CPDS), com o envolvimento de pelo menos 40.000 pessoas de todo o Brasil.

Dentre as conclusões podemos ressaltar a construção de um novo pacto federativo no aspecto ambiental, sobretudo com a valorização do papel dos Municípios (Agenda 21):

²² Interessante a contraposição ao conceito de propriedade privada, o qual existe há milhares de anos (com as devidas adaptações ao contexto histórico e social de cada povo), mesmo naqueles povos sem escrita. Tal fato deriva, em grande medida, da constatação do direito de propriedade como uma decorrência natural da própria existência do homem, atrelando-se o “ser” ao “ter”. Contrariamente os direitos difusos, como no caso do meio ambiente, surgem de forma muito mais tardia, uma vez que exigem um certo grau de maturação e abstratização conceitual (Barbosa; Pamplona Filho, 2004, p. 73).

A análise de conjuntura constante na Agenda 21 brasileira constata que: “A boa governança recomenda a descentralização que vem se realizando por toda parte, mas em nenhum país como no Brasil esse processo assumiu a velocidade e a dimensão transformadora de um novo pacto federativo, consolidando novas estruturas e relações de parceria entre sociedade e governo. Chama especialmente a atenção o avanço das relações de cooperação entre os três níveis de governo, embora seja necessário o fortalecimento da engenharia institucional dessa cadeia federativa que é a marca registrada de nosso federalismo. O novo pacto federativo, anunciado pela Constituição de 1988, privilegiou o fortalecimento do município dentro do chamado ‘federalismo cooperativo’. Considerando a extensão geográfica do país, a dimensão territorial e sua maior proximidade da população, é natural que os municípios tenham sido os principais beneficiários da descentralização fiscal, política e administrativa.” (Agenda 21, 2004)

Do ponto de vista constitucional-organizacional,²³ buscou o constituinte originário realizar a distinção das competências administrativas (Arts. 21 e 23 da CF/88) e legislativas (Arts. 22 e 24 da CF/88), determinando-as de modo exclusivo (Art. 21; CF/88) ou privativo (Art. 23; CF/88) da União em determinadas hipóteses, bem como estabelecendo a competência residual dos Estados e Distrito Federal (Art. 25; CF/88).

Do ponto de vista municipal, ressalta-se que a competência legislativa advém notoriamente de seu interesse local ou natureza suplementar, nos termos do Art. 30, I e II, da CF/88, tendo a jurisprudência dos Tribunais Superiores utilizado especialmente do primeiro critério (interesse local) para subsidiar a atuação dos municípios em matérias de natureza ambiental, desde que observada a harmonia constitucional.

Nesse sentido, ressalta-se o Recurso Extraordinário nº 586.224/SP, que trata da possibilidade de legislação municipal mais restritiva proibir a queima de palha de cana-de-açúcar e o uso do fogo em atividades agrícolas, tendo o Exmo. Ministro Relator, Luiz Fux, definido em sede de repercussão geral a tese de que: “O município é competente para legislar sobre meio ambiente com a União e Estado, no limite de seu interesse local e desde que tal regramento seja harmônico com a disciplina estabelecida pelos demais entes federados.”

A adoção do modelo federativo cooperativo na Constituição Federal de 1988 alterou significativamente a forma de estruturação do Estado Brasileiro, sobretudo em matérias em que não há competências privativa ou exclusiva, como é o caso do meio ambiente. Trata-se do modelo contemporâneo de federalismo, que, nas palavras de Horta (2003):

²³ A despeito da divergência doutrinária quanto à classificação dos elementos constitucionais, a doutrina clássica entende pela existência de cinco categorias, dentre as quais a atinente aos elementos orgânicos. Sobre esta temática, José Afonso da Silva (2022, p. 09) prevê os elementos orgânicos como aqueles “que contêm as normas de regularam a estrutura do Estado e do poder, e, na atual Constituição, concentram-se, predominantemente, nos Títulos III (Da Organização do Estado), IV (Da Organização dos Poderes), Capítulos II e III do Título V (Das Forças Armadas e da Segurança Pública) e VI (Da Tributação e do Orçamento), que constituem aspectos da organização e funcionamento do Estado.

O federalismo de nossos dias incorporou nova repartição de competências, aprofundou a cooperação governamental e ofereceu novas dimensões às relações entre a Federação, o Direito Internacional e o Direito Comunitário. São três dimensões que inovaram o federalismo e, por isso, representam o federalismo de hoje, projetando o federalismo na modernidade.

Na repartição de competências, o ingresso da competência concorrente o mista, com participação dos Estados-membros em ampla matéria, superou o dualismo da solução norte-americana – poderes enumerados e poderes reservados -, que atendia a peculiaridades da organização federal daquele País, sem correspondência em outros Estados Federais, como o brasileiro, o argentino, o mexicano, que imitaram o modelo do federalismo clássico.

O Federalismo cooperativo exprime inovadora concepção federal de nossos dias. Substituiu o retraimento e as reservas nas relações intergovernamentais do federalismo clássico pela cooperação entre a União e os Estados, através da ajuda financeira, a atuação de órgãos de desenvolvimento regional **e a participação das unidades federadas em parcelas da tributação da União, ou das entidades municipais nos percentuais da arrecadação estadual**, como se pratica no federalismo brasileiro. (Horta, 2003, p. 738-739 - grifo nosso)

Desta forma, de um lado ampliou-se o escopo de proteção de tais bens jurídicos, tanto legislativa quanto administrativa, uma vez que há uma multiplicidade maior de órgãos responsáveis. De outro lado, criou-se uma inevitável confusão e incerteza jurídica decorrentes das sobreposições de competências, fato parcialmente mitigado com a promulgação da Lei Complementar nº 140/2011, cujo objetivo foi exatamente a fixação de normas para a cooperação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em ações administrativas relacionadas a proteção do meio ambiente.

Em síntese, pode-se afirmar que o atual modelo cooperativo observado no federalismo brasileiro possui inegável avanço no que concerne à efetiva proteção de bens jurídicos especialmente tutelados, sobretudo quando comparado ao histórico federalista nacional. Isso porque a União quase sempre deteve papel notadamente centralizador dentro do pacto federativo brasileiro, fato que subsiste atualmente do ponto de vista econômico-financeiro.

Ainda assim, optou o constituinte de 1988 por mitigar a força centralizadora do governo central, buscando distribuir as atribuições administrativas e competências legislativas entre todos os entes, tendo incluído inclusive os municípios como entes federados. Assim, ainda que existam, de fato, efeitos secundários indesejáveis advindos da adoção do modelo cooperativo (notadamente a sobreposição de competências e atribuições), revela-se mais favorável à proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado a adoção do modelo cooperativo.

3 ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL E CONSEQUENCIALISMO: QUALIFICAÇÃO DECISÓRIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A inexorabilidade do princípio econômico da escassez afeta não apenas os agentes que atuam em ambiente de mercado, mas também o próprio Poder Público. Assim, exige-se da Administração Pública uma racional alocação dos recursos, fazendo-se necessário um constante aprimoramento e adaptação por parte dos gestores públicos, em observância ao que se convencionou denominar de “qualificação da decisão”.

A doutrina majoritária entende que a qualificação da Administração Pública, com superação do antigo modelo burocrático tipicamente weberiano, iniciou-se no governo inglês de Margaret Thatcher, ainda no final da década de setenta do século passado, tendo como premissa básica a busca por uma maior eficiência na Administração Pública. Assim, a principal diferenciação entre os modelos burocrático e gerencial reside exatamente no enfoque, que deixa de ser no processo para se transferir aos resultados. A esse respeito, Nohara (2012) diz:

A diferença fundamental, segundo o PDRAE, entre o modelo burocrático e o gerencial localiza-se na forma de controle, que deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados. No modelo gerencial propagado pelo plano a estratégia volta-se para: (1) a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade; (2) a garantia da autonomia do administrador na gestão de recursos humanos, materiais e financeiros que lhe foram colocados à disposição, na persecução dos objetivos contratados; e (3) o controle a posteriori dos resultados. (Nohara, 2012, p. 85)

Neste contexto de enfoque nos resultados há o surgimento do *Public Service Oriented* (PSO), o qual busca atribuir ao cidadão também a configuração de um usuário dos serviços da Administração Pública, colocando-o em um papel análogo ao do cliente no âmbito privado.²⁴ Vê-se, portanto, que há uma grande mudança de paradigma na Administração Pública, a qual se vê compelida a realizar uma melhor alocação dos recursos públicos para a consecução de suas finalidades institucionais.

Trata-se do surgimento do denominado modelo Gerencial, o qual coloca o cidadão como foco da atividade Estatal (contrariamente ao modelo burocrático, cujo foco é o próprio Estado). Do ponto de vista estruturante, o modelo Gerencial de Administração Pública é analisado pela

²⁴ Ressalta-se que a concepção da equiparação do cidadão ao cliente, por mais tentadora que seja, deve ser vista *cum granu sallis*. Isso porque o cliente ostenta o papel de destinatário final, e não de participante, sendo que o exercício da cidadania exige uma postura ativa, e não somente passiva. A esse respeito: “Em suma, apesar de sedutor, o discurso que posiciona o cidadão-usuário no patamar de destinatário final de toda ação estatal encobre uma dimensão de reificação (objetificação) da cidadania, que, em vez de estimular a maior participação pública, enfraquece o *status* do cidadão ao equipará-lo a um mero consumidor de serviços prestados pelo Estado ou mesmo repassados por delegação ao exercício de particulares.” (Nohara, 2012, p.116).

doutrina sob três enfoques primordiais: o subjetivo, o objetivo e o finalístico (Matias-Pereira, 2018).

Do ponto de vista subjetivo, analisa-se esta diferenciação relativamente à estruturação dos órgãos e entidades. Nesse sentido, enquanto a Administração Burocrática apresenta um caráter centralizador e autoritário, tem-se na Administração Gerencial um maior grau de descentralização, com a respectiva delegação de poderes e atribuições (fator que, inclusive, gerou uma série de repercussões no Direito Administrativo Brasileiro, tais como o contrato de gestão²⁵ e o contrato de desempenho).²⁶

Já sob o prisma objetivo, tem-se na Administração Burocrática uma exacerbação do formalismo, levando a um procedimento rígido e com poucos instrumentos passíveis de composição e consensualismo. Por outro lado, busca a Administração Gerencial uma maior flexibilização procedimental, com incentivos à criatividade e inovação, fatores que, inclusive, fomentam uma maior composição e consensualismo entre a Administração e os Administrados.²⁷

Finalmente, há ainda o enfoque finalístico, sendo que na Administração Burocrática tem uma natureza autorreferente, concentrando-se no processo para a consecução de suas próprias necessidades e perspectivas. Já a Administração Gerencial é orientada para o Administrado, preocupando-se em oferecer serviços e suas demandas.

Apresenta-se abaixo quadro sinóptico contendo os principais pontos de contraposição entre a Administração Pública Burocrática e Gerencial.

Figura 4: Quadro sinóptico dos modelos administrativos burocrático e gerencial

Administração Burocrática	Administração Gerencial
Concentra-se noas próprias necessidades e perspectivas (autorreferenciada).	Orientada ao cidadão, concentrando-se em suas necessidades.
Racionalidade absoluta com base exclusivamente na legalidade.	Campo de conflito com sopesamento na cooperação ante a incerteza.
Controle rígido dos processos e procedimentos.	Necessidade de indicadores de desempenho e controle de resultados.
Pouco espaço para confiança.	Espaço para confiança com base em resultados, permitindo ao gestor a liberdade de escolher entre os meios disponíveis àqueles mais aptos para os resultados pretendidos.
Centralizada.	Descentralizada.
Formalismo excessivo, rigidez e rigor técnico.	Descentralização da decisão com base na confiança e formas flexíveis de gestão, atribuindo incentivos à criatividade e inovação.

Fonte: Adaptado de Matias-Pereira (2018, p. 129-130)

²⁵ Lei nº 9.637/98.

²⁶ Art. 38, §8º; CF/88 c/c Lei nº 13.934/19.

²⁷ Importante destacar que a composição foi expressamente inserida na Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro por meio da Lei n. 13.655/18, a qual estabeleceu, no Art. 26, a possibilidade de celebração de compromisso com os interessados, inclusive no caso de atos administrativos vinculados, como as licenças.

Vê-se, portanto, que a adoção de um modelo de Administração Gerencial permite a implementação de instrumentos dentro da Administração Pública que favorecem o atendimento das efetivas demandas da sociedade, deixando de pautar-se tão somente em suas seus próprios interesses e anseios (visão autorreferenciada). Além disso, há um grande enfoque na eficiência administrativa, com superação do modelo estritamente legalista. A relevância da eficiência resta evidenciada por Nohara e Marrara (2009):

A eficiência é vista como o mais avançado princípio de desempenho da função administrativa, que não se contenta apenas com a realização de atribuições dentro da legalidade, mas exige também a busca de resultados positivos na satisfação das necessidades dos cidadãos-administrados. (Nohara; Marrara, 2009, p. 68)

Tal modelo não significa, todavia, a livre e injustificada adoção de medidas por parte do gestor público. Isso porque, ainda que a superação do modelo tipicamente burocrático seja salutar ao colocar o enfoque sobre o cidadão, existem princípios e premissas constitucionais basilares que regem a Administração Pública, notadamente àqueles que buscam a proteção do bem comum e dos interesses coletivos (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), nos termos do Art. 37 da CF/88.

Desta forma, a Administração Pública Gerencial vê-se diante um conflito de difícil solução: a busca por resultados, com enfoque no cidadão-cliente; concomitantemente à submissão ao regime de Direito Público, que visa resguardar o bem comum e os interesses coletivos. Este regime jurídico publicista destoa, em grande medida, daqueles observados no regime mercadológico, fazendo-se necessária uma ponderação e harmonização que exigem do gestor público a constante qualificação decisória.

Afinal, muitas vezes a melhor solução para o caso concreto não é, necessariamente, aquela que possui embasamento legal; não sendo raras as situações em que são, em verdade, diametralmente opostas. Dentro deste contexto de equalização de interesses e busca pela qualificação da decisão surge o consequencialismo, assim entendido como um instrumento de gestão, autorizado por lei, que permite a aglutinação justificante ao Ato Administrativo, que, ao final, expressa a vontade típica do Estado. Como bem observa Mukai (2008, p. 220), “O ato administrativo é o principal veículo de manifestação de vontade da administração. É através dele, embora não só com ele, que a administração é dinamizada.”

Sendo o ato administrativo a manifestação exarada pelo Estado, e tendo em vista a prestação de serviços orientados ao cidadão-cliente, deve o Administrador decidir não apenas de forma legítima, mas também justificada. Assim, a concepção consequencialista surgiu

exatamente como um método de análise passível de permitir a justificação das escolhas a serem tomadas, qualificando a decisão do agente, notadamente em um ambiente instável, sendo que, de acordo com Silva (2023a):

Assim, nesse cenário de instabilidade, as decisões administrativas serão tomadas com maior eficiência se os gestores públicos levarem em consideração as consequências que delas advirão. No limite, a estrita legalidade a que deve se submeter a Administração Pública pode inclusive ser afastada, a depender das peculiaridades do caso concreto. (Silva, 2023a, p. 13)

Em síntese, vê-se no consequencialismo importante instrumento de gestão, de natureza legal, o qual possibilita a implementação do pragmatismo jurídico com a busca por uma qualificação na tomada de decisão do gestor público. No que diz respeito especificamente ao instituto jurídico-tributário do ICMS Ecológico, constata-se que o consequencialismo possui uma natureza favorável bifronte.

De um lado, permite com que os estados-federados, ao definirem os critérios dos repasses, realizem a estruturação normativa de modo a melhor alcançar os objetivos pretendidos. Assim, ao analisar os cenários passíveis de implementação (sobretudo em comparação a outros entes federados), torna-se possível escolher a opção que, dentre as existentes, melhor se amolda à proteção dos bens jurídicos pretendidos para a realidade em que se encontra inserido o ente político estadual.

De outro, impõe aos gestores públicos municipais a obrigação de observância às melhores práticas administrativas para fins de recebimento dos repasses estaduais, de modo a melhor atender aos critérios impostos, exigindo-se daqueles uma postura ativa e analítica. Assim, auxilia na implementação de um modelo de Administração Pública verdadeiramente gerencial pelos municípios, ao menos relativamente às políticas ambientais.

3.1 ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL NO BRASIL

A análise da passagem do modelo de Administração Burocrático para o Gerencial no Brasil envolve as transformações promovidas pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE) no início da década de 90, sob o comando do ex-ministro Bresser-Pereira. Para tanto é importante compreender a conjuntura política da época, que fora fundamental para o surgimento de um contexto favorável à modernização do Estado brasileiro.

A redemocratização permitiu, além de uma maior participação da sociedade civil nas estruturas e instituições do Estado, a constatação de vícios e problemas historicamente presentes na Administração Pública brasileira, notadamente o patrimonialismo e a ineficiência. A eleição

de Fernando Henrique Cardoso à chefia do Poder Executivo Federal permitiu a chegada de uma nova visão administrativa, sobretudo em face do sucateamento que a Secretaria de Administração Federal (SAF) vinha sofrendo nos últimos anos do governo Collor e Itamar (Abrucio, 2007, p. 67-86).

O novo presidente eleito, ao contrário de seus antecessores pós-redemocratização, tinha uma visão clara acerca da necessidade de uma reforma administrativa no Brasil, com superação do modelo patrimonialista então vigente, ainda que não soubesse, exatamente, o melhor modelo a ser adotado. Segundo o próprio ex-presidente Fernando Henrique Cardoso (1998):

A Reforma do Estado requer também uma reforma de Gestão. Em vez da gestão burocrática, uma gestão algo mais gerencial. Isso requer treinamento da burocracia, carreiras de Estado, flexibilidade nas formas de pagamento e critérios de desempenho [...]. Nas sociedades democráticas e de massas como a brasileira crescentemente será, o antigo Estado intervencionista e patrimonialista passou a ser um traje apertado. (Cardoso, 1998, p. 11)

O escolhido à época para chefiar a reforma administrativo no Brasil foi Luiz Carlos Bresser Pereira. Amigo de longa data de Fernando Henrique Cardoso, Bresser-Pereira foi tesoureiro da campanha vitoriosa do ex-presidente, tendo sido indicado ao ministério dentro da “cota pessoal” do político. O perfil de Bresser-Pereira contrastava com o tecnicismo burocrático vigente à época. Sobre o tema destaca Martins (2002):

O empreendedor é Luiz Carlos Bresser Pereira, um personagem com atuações marcantes (ministro da Fazenda do Governo Sarney em 1987, Secretário do Governo no Governo Montoro em São Paulo), no setor privado (ex-executivo e conselheiro do grupo Pão de Açúcar, líder no setor de supermercados), na academia (professor e autor reconhecido internacionalmente através de publicações nas áreas de administração, economia, sociologia e ciência política) e na política (fundador do PSDB juntamente com FHC, Montoro, Covas, dentre outros). Bresser é um homem de talentos múltiplos e com uma personalidade marcante: inquieto, criativo, gosta de polêmicas e desafios. (Martins, 2002, p. 238)

O então ministro tinha como meta a instituição de uma Administração Gerencial no Brasil com base nos novos contornos que já se vinham delineando em outros países, especialmente Inglaterra, Nova Zelândia e Austrália. Este modelo novo tinha como premissa básica a confiança entre administradores e administrados, sobretudo com base na transparência, sendo sempre a finalidade da Administração a produção de bens e serviços Públicos de forma eficiente e com enfoque no cidadão-usuário.

Além disso, Bresser-Pereira ressalta que, ao contrário do modelo neoliberal, a social-democracia não busca extirpar o Estado, mas sim possibilitar que haja governabilidade para que

atue em suas áreas centrais e sensíveis, protegendo não apenas a população, mas o próprio mercado. Nas palavras do próprio ex-ministro:

A crise do Estado impôs a necessidade de reconstruí-lo; a globalização tornou imperativo redefinir suas funções. Antes da integração mundial dos mercados e dos sistemas produtivos, os Estados podiam ter como um de seus objetivos fundamentais proteger as respectivas economias da competição internacional. Depois da globalização, as possibilidades do Estado de continuar a exercer esse papel diminuíram muito. Seu novo papel é o de facilitar, para que a economia nacional se torne internacionalmente competitiva. A regulação e a intervenção continuam necessárias na educação, na saúde, na cultura, no desenvolvimento tecnológico, nos investimentos em infraestrutura — uma intervenção que não apenas compense os desequilíbrios distributivos provocados pelo mercado globalizado, mas principalmente que capacite os agentes econômicos a competirem em nível mundial. No plano econômico a diferença entre uma proposta de reforma neoliberal e uma social-democrática ou social-liberal está no fato de que o objetivo da primeira é retirar o Estado da economia, enquanto que o da segunda é aumentar a governança do Estado, é dar ao Estado meios financeiros e administrativos para que ele possa intervir efetivamente sempre que o mercado não tiver condições de estimular a capacidade competitiva das empresas nacionais e de coordenar adequadamente a economia. (Bresser-Pereira, 2014, p. 6)

Dentre as principais características deste novo modelo de Administração Pública destacam-se: a) descentralização política e administrativa; b) flexibilidade organizacional; c) definição de objetivos com controle de resultados; e d) Administração voltada ao cidadão, ao invés de autorreferida.

Ao final, os estudos promovidos por Bresser-Pereira deram origem à Emenda Constitucional nº 19/1998, a qual, a despeito de ter iniciado sua tramitação em 1995, somente foi aprovada no último ano do governo, em 1998. Tal fato demonstra o grande obstáculo de tramitação do projeto de implementação da Administração Gerencial no Brasil, uma vez que é sabido que a burocracia estatal (em especial àquela pertencente ao denominado “alto escalão”) ostenta grande força política, sobretudo à época, uma vez que a Constituição Federal de 1988 fortaleceu consideravelmente a Administração Burocrática.²⁸

Juntamente com a ampliação da autonomia através dos contratos de gestão, a reforma administrativa brasileira estabeleceu importantes mudanças como as agências executivas, o Plano Diretor e a descentralização por meio de Organizações Sociais. O objetivo da reforma era claro: restringir a atuação estatal no denominado “núcleo estratégico do Estado” e nas “atividades exclusivas de Estado”, permitindo a descentralização dos “serviços não exclusivos

²⁸ Sobre o tema, Bresser-Pereira atribui a três fatores primordiais ao retrocesso burocrático da Constituição de 1988. Primeiro, ao fato de as forças democráticas terem erroneamente atribuído o golpe de Estado ao processo de descentralização que o regime militar queria implementar. Além disso, destaca também a aliança política em torno do velho patrimonialismo “sempre ponto a renovar para não mudar”. Finalmente, atribui ainda a burocratização ao ressentimento da velha burocracia com o tratamento recebido durante o regime militar (Bresser-Pereira, 2022).

ou competitivos” e a atuação mercadológica no prisma da “produção de bens e serviços para mercado”. O quadro abaixo foi então apresentado pelo próprio Ministério à época pelo MARE na época das reformas:

Figura 5: Quadro dos Setores do Estado, Formas de Propriedade e de Administração

	FORMA DE PROPRIEDADE			FORMA DE ADMINISTRAÇÃO	
	Estatal	Pública Não-Estatal	Privada	Burocrática	Gerencial
NÚCLEO ESTRATÉGICO Legislativo, Judiciário, Presidência, Cúpula dos Ministérios	●			●	
ATIVIDADES EXCLUSIVAS Polícia, Regulamentação, Fiscalização, Fomento, Seguridade Social Básica	●				●
SERVIÇOS NÃO-EXCLUSIVOS Universidades, Hospitais, Centros de Pesquisa, Museus	Publicização → ●	●			●
PRODUÇÃO PARA O MERCADO Empresas Estatais		Privatização → ●	●		●

Fonte: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (1995) – Plano Diretor da Reforma do Estado

Em síntese, o que se buscava com a modernização da máquina pública era a centralização de esforços da Administração Pública nos denominados “núcleo estratégico” e “atividades exclusivas”, assim entendidos como os cargos políticos²⁹ da alta cúpula administrativa e àquelas atividades, que exercidas em regime público monopolista e indisponível, são indispensáveis para o correto funcionamento do Estado; respectivamente.

Além disso a reforma previa a publicização dos denominados “serviços não exclusivos”, sendo estes àqueles em que há a possibilidade de atuação conjunta dos setores públicos e privado, tais como a assistência à saúde (Art. 199; CF/88) e ensino (Art. 209; CF/88).³⁰ Tal

²⁹ O núcleo estratégico do Estado é formado pelos agentes políticos, assim entendidos como àqueles que pertencem aos primeiros escalões e que exercem atribuições tipicamente constitucionais. Segundo Nohara (2023), são os agentes que efetivamente contribuem para a fixação de metas, diretrizes e planos que pressupõem decisões governamentais.

³⁰ Especificamente no tocante ao ensino superior no Brasil, o ex-ministro Bresser-Pereira já reconheceu que não obteve o sucesso desejado na reforma administrativa para transformar as universidades em organizações sociais (Bresser-Pereira, 2010, p. 36-37).

concepção deu origem, ao final, à denominação “Terceiro Setor”, assim entendido como as pessoas jurídicas de direito privado, sem finalidade lucrativa, e com exercício de atividade pública de interesse social em regime não exclusivo.

Finalmente havia o núcleo mercadológico, sendo àquele em que havia o direcionamento de esforços e recursos em condições de mercado. Nesse aspecto entendia-se pela completa desnecessidade de intervenção estatal, fazendo-se presente o processo de privatização das empresas. Foi neste contexto que se deu uma nova fase de privatizações no Brasil,³¹ ampliando-as para os estados e municípios, bem como implementando a Lei das Concessões (Lei 9.074/95).

Ainda que a reforma promovida por Bresser-Pereira não tenha sido implementada na íntegra (sobretudo em face das invariáveis concessões necessárias à aprovação do projeto), revela-se inequívoca sua relevância e participação na passagem do Estado Burocrático para o Estado Gerencial no Brasil. Ademais, grande parte das teorias propagadas à época revelaram-se acertadas décadas nas próximas décadas, tais como a cooperação e o consequencialismo no âmbito da Administração Pública, sobretudo em face de uma verdade inexorável: a incerteza. Nas palavras do ex-ministro Bresser-Pereira (2014):

Enquanto a administração pública burocrática acredita em uma racionalidade absoluta, que a burocracia está encarregada de garantir, **a administração pública gerencial pensa na sociedade como um campo de conflito, cooperação e incerteza, na qual cidadãos defendem seus interesses e afirmam suas posições ideológicas, que afinal se expressam na administração pública.** Nestes termos, o problema não é o de alcançar a racionalidade perfeita, mas de definir instituições e práticas administrativas suficientemente abertas e transparentes de forma a garantir que o interesse coletivo na produção de bens públicos ou “quasi-públicos” pelo Estado seja razoavelmente atendido. (Bresser-Pereira, 2014, p. 10 - grifo nosso)

3.2 CONSEQUENCIALISMO ENQUANTO INSTRUMENTO DE GESTÃO NO RIO GRANDE DO SUL: ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI ESTADUAL Nº 15.612/21

Denomina-se consequencialismo a concepção filosófica que busca nas consequências advindas das ações a justificação moral para sua respectiva prática. Tal corrente é comumente atribuída como uma derivação do utilitarismo clássico de Jeremy Bentham (1789) e John Stuart

³¹ Durante o governo de Fernando Henrique Cardoso foram promovidas dezenas de privatizações em setores como o industrial, telecomunicações, ferrovias, energético e bancário. Um dos casos mais lembrados é o da Companhia Vale do Rio Doce (CVRD), em especial pelas circunstâncias que permearam a venda da empresa. Sobre o tema o então senador Pedro Simon afirmou que: "A privatização da Vale do Rio Doce foi uma doação da empresa pública a um grupo privado. Fernando Henrique vendeu a Vale por menos do que o governador do Rio Grande do Sul, Antônio Britto, vendeu a Companhia de Energia Elétrica do Estado [CEEE]."

Mill (1861), os quais vislumbravam na busca por benefícios, vantagens ou felicidades o objetivo comum a ser buscado pelas comunidades. De acordo com Bentham (1979):

Por princípio de utilidade entende-se aquele princípio que prova ou desaprova qualquer ação, segundo a tendência que tem a aumentar ou a diminuir a felicidade das pessoas cujo interesse está em jogo, ou, o que é a mesma coisa em outros termos, segundo a tendência a promover ou a comprometer a referida felicidade. Digo qualquer ação, com o que tenciono dizer que isto vale não somente para qualquer ação de um indivíduo particular, mas também de qualquer ato ou medida de governo. (Bentham, 1979, p. 4)

A despeito da inegável correlação histórica com o utilitarismo, não se pode desconsiderar a existência de divergências relevantes entre esta corrente teórica e a atual concepção consequencialista, sendo as principais delas o enfoque realizado e o valor atribuído ao agente. Isso porque há no utilitarismo uma análise estritamente finalística, de modo que o agente se centra tão somente à maximização dos benefícios advindos de sua conduta. Por outro lado, no consequencialismo o que se busca é a melhor ação possível no caso concreto, tendo como base o exercício mental de conjectura das consequências possíveis advindas das ações a serem eventualmente concretizadas.

Desta forma, reside exatamente no papel valorativo do agente importante ponto de divergência entre as duas concepções filosóficas. Afinal, o agente utilitarista age essencialmente de forma neutra, buscando tão somente a maximização de seus efeitos; ao passo que o agente consequencialista não age de forma neutra, mas sim com a busca de determinada finalidade específica previamente vislumbrada através do exercício mental de ponderação dos cenários possivelmente existentes (*Stanford Encyclopedia of Philosophy*, 2003).

Verifica-se, portanto, que o objetivo final do consequencialismo busca é a busca pela justificação, da melhor maneira possível, das condutas humanas, possibilitando a virtualização de possíveis cenários a serem idealmente realizados dentre os quais, com base nas respectivas consequências, escolher-se-á o mais apto para a concretização da finalidade almejada. Trata-se de uma postura essencialmente pragmático-teleológico, diferindo-se diametralmente da clássica deontologia kantiana, segundo a qual o fundamento para a conduta humana deve ser puro, e não empírico³² (Kant, 2003, p. 23). A esse respeito, Kant (2003) diz que:

³² As divergências filosóficas que contrapõem pragmatistas e deontológicos são conhecidas de longa data, baseando-se em concepções de natureza filosófica. Afinal, fundam-se, em essência, no conceito de justiça, o qual é multifacetado. Justiça tem relação com segurança jurídica, mas também tem relação com igualdade e duração razoável. Isso porque a justiça não deve ser apenas cega e equânime, mas também estável e célere. Exatamente em decorrência do caráter multifacetado surgem reflexões distintas, sendo as reflexões mais pragmáticas orientadas por um princípio de eficiência, ao passo que outros autores priorizam a deontologia e a natureza moral intrínseca.

[...] se, em um ser dotado de razão e vontade, a verdadeira finalidade da natureza fosse a sua conservação, o seu bem-estar, em uma palavra a sua felicidade, muito mal teria ela tomado às suas disposições ao escolher a razão da criatura como executora dessas suas intenções. Pois todas as ações que essa criatura tem de realizar com esse fim, bem como todas as regras de comportamento, lhe seriam indicadas com muito maior exatidão pelo instinto, e aquela finalidade seria cumprida por meio dele com muito mais segurança do que se o fosse pela razão. (Kant, 2003, p. 23)

Consequentemente, o enfoque essencialmente empírico do consequencialismo afasta-se da visão eminentemente pura do imperativo categórico de Kant, buscando na realidade fática uma possível resposta à justificação das condutas humanas. Afinal, ainda que o agente, ao perpetrar sua conduta, tenha em seu *animus* as melhores motivações possíveis, será possível desconsiderar-se todo o contexto em que o ato está inserido?

No artigo denominado “Princípio é preguiça?”, Sulfenld (2014) aborda essa temática de forma eminentemente prática, evidenciando de forma didática, através exemplos cotidianos, os riscos de decisões desconectadas da realidade.

Um outro caso serve agora para mostrar como fórmulas vazias podem servir para esconder o desrespeito à própria lei.

Cerca autoridade administrativa editou ato reduzindo os preços autorizados de medicamentos quando vendidos para o Poder Público. Impugnado o ato como ilegal, o Tribunal o considerou legítimo, por traduzir “política de acesso a medicamentos pela população em geral” e não viu problema na discriminação de preço em função da entidade compradora, “principalmente se tais medidas atendem ao princípio da razoabilidade”. Será que essas frases bonitas bastam para permitir que a autoridade faça algo que a lei proíbe ou não autoriza?

Então, vamos a mais um caso.

Em certo processo, debatendo sobre os efeitos da inadimplência no pagamento de tarifa de serviço público, um Juiz votou “contra o corte de energia de pessoa física em situação de miserabilidade” previsto em lei pois “não se pode fazer uma aplicação da legislação infraconstitucional sem passar pelos princípios constitucionais, dentre os quais sobressai o da dignidade da pessoa humana”. É uma bela expressão essa, a “dignidade da pessoa humana”, e está na Constituição. Citá-la será o bastante para o juiz afastar a lei que autoriza o corte de energia?

Nesses dois casos estamos diante de decisões com sensibilidade social, visando a facilitar o acesso popular aos medicamentos e aos serviços públicos. Exemplificaram um modo comum no direito público atual: argumentar com *bons princípios* (com fins justos e de contornos vagos) para deixar de lado regras da lei. Não importam o arranjo de competências nem a política concebida pelo legislador ao instituir a regulação de preços de medicamentos, desde que o juiz veja nos princípios no ato praticado pelo regulado. A política legal de tarifação do serviço público também não interessa se o juiz vislumbrar uma ideia melhor, pela simples orientação dos *bons princípios*. (Sulfenld, 2014, p. 227-228)

Ao buscar nos fatos a justificação para possíveis condutas, a análise pragmática consequencialista inaugura um novo *modus* de agir do Estado, sobretudo no âmbito do Direito Administrativo. Enquanto a visão clássica do Ato administrativo parte de postulados fechados

in lege,³³ tanto em relação ao conteúdo quanto ao alcance, o pragmatismo consequencialista traz a necessidade de que o Ato administrativo se desenrole para além do utilitarismo legal, avançando a uma plena satisfação dos interesses pretendidos.

Assim, não pode o consequencialismo ser confundido como uma licença irrestrita para utilização dos fins para justificar os meios (visão puramente utilitarista), fazendo-se necessário um constante contrabalanceamento com outros aspectos igualmente relevantes no caso contrato. Trata-se do hodiernamente denominado “consequencialismo moderado” (Ramos; Gastrump, 2021).

Sobre o tema, Ramos e Gastrump (2021) exemplificam a necessidade de ponderação do instrumento consequencialista no caso concreto, trazendo à análise as discussões que permeavam o período abolicionistas no Brasil. Isso porque havia à época um forte discurso utilitarista que apelava para a suposta decadência econômica, desconsiderando outros aspectos infinitamente mais relevantes, sobretudo do campo dos Direitos Humanos. Felizmente ao final prevaleceram os argumentos de ordem humana em detrimento do cunho estritamente utilitarista.

Consequencialista é a tomada de decisão pela ótica dos resultados. Mais exatamente, pela mera avaliação dos resultados. Consequencialismo economicista é a tendência à decisão guiada exclusivamente por considerações de eficiência econômica, ou seja, porque os fatores de produção serão melhor alocados ou porque se logrará uma distribuição considerada ótima de bens e serviços.

A consideração superficial ou o viés profissional pode levar à preferência pelo consequencialismo como aqui definido (em estado puro), mas se deve lembrar, primeiramente, que o art. 20 da LINDB não aponta para isso, **e sim para um consequencialismo moderado**, ou seja, que não deixa de lado os valores, mas também considera as consequências dessa ou daquela linha de decisão. Em segundo lugar, um exemplo ajudará a entender que o mero consequencialismo pode levar a consequências eticamente inaceitáveis, senão desastrosas.

Durante o segundo Império, como bem se sabe, houve amplo debate público em torno da abolição do trabalho servil. Foi adotada legislação que, progressivamente, apontava para o sucesso do abolicionismo, mas a solução definitiva adveio tardiamente, apenas em 1888. Pois bem, um dos argumentos antiemancipatórios era de cunho, precisamente, consequencialista-economicista: temiam-se os resultados econômicos da medida para as províncias mais dependentes da exploração agrária extensiva, não afeitas à mão de obra assalariada e carentes de um mercado de trabalho no sentido contemporâneo da expressão. O que resulta chocante para nossa mentalidade é que o argumento consequencialista que apontava para a decadência econômica das províncias mais dependentes do trabalho servil realmente veio a se efetivar. As regiões mais atrasadas, até certo ponto, nunca se recuperaram. Mas, finalmente, chegou-se à conclusão de que esse argumento não era suficientemente ponderoso para arrostar a liberdade ou, como diríamos hoje, a dignidade humana.

³³ O administrativista Hely Lopes Meirelles não deixa qualquer dúvida quanto a visão tradicional da legalidade administrativa, ou seja, “Na administração não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa ‘deve fazer assim’” (Meirelles; Burle Filho, 2016, p. 93).

Como o exemplo aponta claramente, o consequencialismo puro pode ser extremamente cruel, se não for contrabalançado por considerações de outra ordem. (Ramos; Gastrump, 2021 - grifo nosso)

Entretanto, não se pode desconsiderar que, enquanto instrumento de gestão, e desde que devida e adequadamente utilizado com ponderação e afastamento de uma visão puramente utilitarista, há no consequencialismo importante ferramenta para a implementação de uma Administração Pública Gerencial. Isso porque tal instrumento permite uma qualificação na tomada de decisão do gestor público, que deixa de se ver limitado pelas amarras da burocracia tradicional para, diante do caso concreto, verificar os possíveis cenários com a finalidade de ajustar sua conduta, sempre buscando a ponderação e proteção do núcleo central dos direitos fundamentais, sob pena de desconsideração da crueldade passível de advir do “consequencialismo puro” (utilitarismo).

Correspondendo a esses anseios, as novações incutidas na LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), trazidas pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, e regulamentadas pelo Decreto nº 9.830/2019, expressamente introduziram o consequencialismo como instrumento para a tomada de decisões da Administração Pública, trazendo diretrizes legais para fundamentar os Atos Administrativos.

Desta forma, a finalidade e a motivação passam a valorar o Ato Administrativo, não só a um fim utilitarista estritamente legal, mas, prospectivamente útil as essências que são a gênese e anseios deste Ato Administrativo manifestado pela Administração Pública. Nesse sentido, observa-se que se uma norma pode propiciar diferentes conclusões para o caso concreto, sendo indispensável analisar os potenciais efeitos pertinentes a cada ato decisório. Sobre a multiplicidade interpretativa advinda da exegese legal, ressalta Justen Filho (2018):

O processo decisório exige a concretização de normas e valores ideais, o que impõe tomar em consideração as situações da realidade. **Se uma norma pode propiciar diferentes conclusões para o caso concreto, é indispensável analisar os potenciais efeitos pertinentes a cada qual.** Essa exigência é ainda mais relevante em vista do princípio da proporcionalidade. É inviável aplicar a proporcionalidade sem tomar em vista os efeitos que a opção hermenêutica produzirá. O parágrafo único do art. 20 admite, além disso, adotar soluções alternativas à simples invalidação de um provimento administrativo, nas hipóteses de vícios ou defeitos. (Justen Filho, 2018, p. 1 - grifo nosso)

Paralelamente à previsão e implementação do consequencialismo como instrumento de gestão houve a crescente valorização da análise econômica do Direito, a qual permitiu a constatação da máxima de que “o remédio não pode matar o paciente”. A ciência jurídica está a serviço da sociedade, e não o contrário. Daí porque a relevância da utilização de instrumentos

jurídicos que efetivamente propiciem que as normas atinjam seus efeitos desejados, dentro de um escopo de pragmatismo jurídico.

Assim, em primeiro momento o Art. 20 da LINDB avança sobre a temática com parcimônia, vedando motivações decisórias vazias, meramente retóricas ou principiológicas, sem análise prévia de fatos e de impactos. Impõe-se assim ao julgador (nas esferas judicial, administrativa e de controle) que observe as consequências práticas de sua decisão, fundamentando-as a partir de elementos idôneos coligidos no processo administrativo, judicial ou de controle.

Afinal, a Constituição Federal é repleta de “valores jurídicos abstratos”, os quais padecem de elementos concretos de subsunção, papel este que, em regra, incumbe ao intérprete, independente da esfera em que esteja inserido (judicial, administrativa ou controladora). São inúmeros os exemplos: “dignidade da pessoa humana” (art. 1º, III), “valores sociais do trabalho e da livre iniciativa” (art. 1º, IV), “moralidade” (art. 37, caput), “bem-estar e a justiça sociais” (art. 193), “meio ambiente ecologicamente equilibrado” (art. 225).

Princípios norteadores basilares são, de fato, fonte para fundamentação. Ocorre que a abstratividade não pode ser utilizada indiscriminadamente e, muito menos, de forma arbitrária. A problemática atinente à principiologia jurídica é conhecida de longa data, tendo sofrido uma crescente problematização com o fenômeno da constitucionalização do Direito.³⁴ Para Leal e Mendonça (2016),

Os riscos decorrentes de um uso excessivo de princípios vagos para fundamentar decisões é um problema já mapeado. Decisões administrativas, judiciais ou de órgãos controladores que se sustentam sobre padrões muito amplos carecem de fundamentação, seja porque raramente juízes, administradores ou controladores definem o sentido com que essas expressões são empregadas, seja porque essas expressões podem abraçar subdeveres colidentes em casos concretos que são simplesmente desconsiderados durante a justificação. No primeiro caso, os efeitos perversos são aumento da insegurança e desestabilização do processo decisório. Sem que se saiba, por exemplo, quais são os parâmetros de aplicação da razoabilidade, fica difícil não apenas identificar as razões de decidir no julgado como saber que tipo de orientação a decisão que se toma agora pode ter para a solução de casos futuros. No segundo caso, o recurso a um princípio vaga acaba por enviesar a argumentação, já que só uma das dimensões do coando abstrato é considerada na solução do caso concreto. O pressuposto para a sustentação dessa miopia argumentativa é a crença de que, quanto mais vago o princípio, maior o seu potencial para produzir decisões multidirecionais. (Leal; Mendonça, 2016, p. 26)

³⁴ Denomina-se constitucionalização o processo por meio do qual há uma irradiação dos princípios atinentes ao Direito Constitucional a outros ramos do Direito, em especial o privado. Isso porque o regime privatista ostenta características que privilegiam a autonomia da vontade, sendo que, ao sofrer a influência do Direito Constitucional, acaba por ter seu escopo limitado. Contrariamente o Direito Público possui grande influência constitucional, até mesmo por força de previsão expressa (Art. 37, v.g.).

Desta forma, ao limitar a ausência de justificação por parte do tomador da decisão, inaugurou o artigo 20 da LINDB nova realidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro, tanto nas esferas administrativa, judicial e de controle, determinando que a decisão não se resume a expressar termos e princípios sem que a devida fundamentação exponha a utilidade e consequências deste ou daquele motivo. Corroborado com essa interpretação do texto legal, é a lição trazida por Justen Filho (2018, p. 25): “O art. 20 não impede que a decisão seja fundada em valores abstratos, mas exige um processo de sua concretização em vista das circunstâncias verificadas no mundo dos fatos.”

Ademais, no âmbito específico do Direito Administrativo, ressalta-se que a interpretação das normas de gestão pública passa por um olhar circunstancial, devendo ser observada a proporcionalidade bem como a modulação dos efeitos da decisão que buscará a mitigação dos ônus ou das perdas dos administrados ou da administração pública que sejam anormais ou excessivos em função das peculiaridades do caso.

Portanto, é indubitável que as novas linhas traçadas na novação trazidas a partir do artigo 20 da LINDB irrompem um novo olhar sobre os atos administrativo decisórios, passando o consequencialismo a figurar como essência nas decisões, impondo ao julgador (*lato sensu*) apontar o maior número de consequências práticas que possa vislumbrar.

No âmbito específico do estado do Rio Grande do Sul, o consequencialismo obteve expressa inclusão na legislação estadual por intermédio das alterações promovidas na lei que regula o processo administrativo gaúcho. Nesse sentido o Art. 55 da Lei 15.612/21 prevê normativa análoga à constante na legislação federal, estabelecendo que “Não se decidirá com base em conceitos jurídicos indeterminados ou cláusulas gerais sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.”

Importante ainda destacar que, ainda que o consequencialismo tenha maior enfoque nos direitos patrimoniais, posto que usualmente disponíveis, inexistente tal limitação intrínseca, sendo certo que o fator a ser observado é o critério da disponibilidade do bem jurídico protegido (ao menos em seu núcleo essencial). Desta forma, é possível que bens jurídicos sem conteúdo necessariamente patrimonial encontrem respaldo no consequencialismo para a qualificação da tomada de decisão.³⁵

³⁵ Dentro de tal temática podemos elucidar as recentes licenças ambientais simplificadas. Durante as últimas décadas a lógica imperativa no ordenamento jurídico brasileiro foi a de necessidade indelével de licenciamento completo das atividades, abrangendo desde a licença prévia, passando pela de instalação, até a fase de operação (Art. 8º da Resolução CONAMA nº 237/1997).

Ocorre que a realidade fática ostenta dinamismo muito superior a qualquer previsão que possa ser virtualmente considerada pelo legislador e pelo próprio Administrador Público, razão pela qual há constante descompasso entre o Estado e os particulares, gerando assim entraves e consequentes reclamações.

A problemática atinente ao direito ambiental é especialmente relevante porque evidencia de forma muito clara a necessária ponderação que deve ser feita no caso de bens jurídicos especialmente protegidos, como o meio ambiente. Afinal, ainda que se trate de um bem jurídico disponível, deve-se atentar para a indisponibilidade do seu núcleo, tendo em vista a própria natureza difusa que ostenta, nos termos do Art. 225 da Constituição Federal.

Assim, a adoção do consequencialismo não pode ocasionar subversão de uma das partes em relação à outra. Trata-se da concepção moderada do instrumento, a fim de que não haja sua confusão com o mero utilitarismo, fazendo-se necessário, para tanto, a efetiva oitiva de todos agentes envolvidos no processo decisório, pugnando por solução que permita a manutenção do núcleo essencial do bem jurídico tutelado concomitantemente à satisfação, ainda que parcial, das partes envolvidas.

Desta forma o consequencialismo no Direito Ambiental se transcreve numa abordagem de supremacia ao melhor interesse do bem ambiental e provimento satisfativo, e não só a aplicação da lei no seu rigor positivo, mas, antever as consequências para além do ato decisório, o quanto isso afetara o interesse ambiental, o quanto o ato administrativo irá ser satisfativo a todos os interesses envolvidos na lide.

Vê-se, portanto, que a síntese do consequencialismo, enquanto instrumento de gestão, reside na qualificação da tomada de decisão dos gestores públicos, estando exatamente em consonância com o modelo gerencial de Administração Pública. No caso específico da temática abordada na presente dissertação, verifica-se que tal qualificação ostenta papel ainda mais importante, uma vez que possui natureza bifronte, uma vez que direcionada tanto ao gestor estadual quanto aos gestores municipais.

Relativamente ao primeiro, a adoção do consequencialismo enquanto instrumento de gestão permite a identificação, dentre os cenários disponíveis, das melhores variáveis para fins

Buscando reverter parte deste quadro foi promulgada a Lei de Liberdade Econômica, a qual estabeleceu, dentre inúmeras novidades, que é um direito legalmente assegurado “desenvolver atividade econômica de baixo risco, para a qual se valha exclusivamente de propriedade privada própria ou de terceiros consensuais, sem a necessidade de quaisquer atos públicos de liberação da atividade econômica” (Art. 3º, I; Lei 13.874/19).

Tal alteração legislativa abriu espaço para os licenciamentos simplificados, inclusive na esfera ambiental, que, por sua própria natureza, não trata essencialmente de bens jurídicos patrimoniais. Tal fato não implica, necessariamente, na completa ausência de disponibilidade, desde que observados balizamentos mínimos. Exatamente por essa razão o próprio legislador estabeleceu como requisito intrínseco ao desenvolvimento econômico independente de qualquer liberação por parte da Administração o exercício de atividade de baixo risco. Isso quer dizer que as atividades de médio, alto ou altíssimo risco permanecem com a indispensabilidade de análise por parte da Administração Pública, sobretudo no campo especial. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, em 2022, julgou inconstitucional a concessão automática de licença ambiental para o exercício de atividades classificadas como risco médio, conforme alterações promovidas pela Medida Provisória 1.040/2021 (ADI 6.808-DF, Min. Rel. Cármen Lúcia, Julgamento em 28/04/2022, publicado em 06/05/2022).

de consecução dos objetivos pretendidos pelos estados federados. Nesse sentido, permite-se a constatação, no plano fático, do grau concretização da política pública almejada no âmbito do ICMS Ecológico, notadamente quando considerada a presença exclusiva de subcritérios quantitativos e com objetivos meramente compensatórios, tal como ocorre atualmente no Rio Grande do Sul.

Já sob a ótica dos gestores municipais, a utilização do consequencialismo possibilita uma efetiva implementação da função promocional do Direito. Isso porque, enquanto instrumento de gestão (quando devidamente implementado), ocasiona a necessária observância das alternativas possíveis para, a partir de então, adotar a melhor motivação para o ato administrativo, comprovando sua respectiva necessidade e adequação. Exatamente por este motivo entende-se como adequada a inclusão de critérios qualitativos no âmbito do ICMS Ecológico gaúcho, inserido assim o consequencialismo como instrumento de gestão para melhoria da tomada de decisão dos gestores públicos municipais.

Ressalta-se ainda que não se trata de fator meramente restritivo de condutas, mas de verdadeiro fomento de políticas públicas que estimulem o desenvolvimento ambiental ecologicamente sustentável, estando em conformidade não apenas com o texto constitucional (Art. 225, *caput*; CF/88), mas com a própria concepção gerencial de Administração Pública. Afinal, tal estruturação normativa permite com que a administração pública possa avaliar e quantificar as consequências das ações dos gestores públicos e estabelecer políticas para maximizar a proteção ambiental.

Em síntese, revela-se inegável que o consequencialismo é atualmente um instrumento jurídico legalmente previsto, tanto em âmbito federal quanto estadual, e que deve ser observado pelos operadores do Direito em todas as esferas. Seu surgimento se deve, em grande medida, à análise econômica do Direito, tendo como objetivo a busca por melhores respostas a situações fáticas até então desprezadas ou não satisfatoriamente consideradas pelo ordenamento, possibilitando a efetiva entrega de bens e serviços. Consequentemente, torna-se possível o efetivo exercício de uma nova concepção jurídica, mediante a fruição da função promocional do Direito.

3.3 A FUNÇÃO INDUTORA DO PODER PÚBLICO: FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO E EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

A inclusão do consequencialismo jurídico no ordenamento jurídico brasileiro inaugurou um novo marco teórico de ramificações *in lege*, sobretudo em decorrência de sua irradiação que favorece a implementação de decisões pragmáticas com o objetivo final de qualificação da

decisão dos gestores públicos. Ressalta-se, inclusive, que tal previsão é aplicável não apenas na esfera judicial, mas igualmente nas administrativa e controladora, nos termos do Art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).

Nesse sentido, estabelece uma visão em consonância com o pragmatismo jurídico, enquanto fenômeno observável no campo fático, sendo orientado como um método para alcançar melhores resultados ante a análise de múltiplos cenários. Desta forma, encontra-se intrinsecamente relacionada com o consequencialismo.

Isso porque, enquanto instrumento de gestão, o consequencialismo busca qualificar as decisões dos gestores públicos (em todas as esferas de governo), determinando o abandono de sua natureza autorreferenciada, de modo a possibilitar uma maximização do efetivo provimento satisfativo passível de atender o interesse do maior número de envolvidos. Em outras palavras: no pragmatismo jurídico a análise se estende para além do ato decisório em si, sendo suas principais características, conforme Pogrebinski e Eisenberg (2002):

O consequencialismo, ou instrumentalismo, faz-se notar pelo enraizamento do direito na prática e no conhecimento tácito. O contextualismo evidencia-se ao se julgar essas práticas e o conhecimento delas a partir de quão bem produzem resultados desejáveis em situações problemáticas. Por fim, ser pragmatista em direito significa entender o que define uma teoria, negativamente, como fundacionalista: sua generalidade e abstração, que a tornam impraticável. Não haveria vício em raciocinar teoricamente, mas em conferir autoridade última à teoria: o objetivo crítico desse raciocínio não seria chegar a abstrações praticáveis, e sim explicitar pressuposições tácitas quando elas geram problemas práticos. (Pogrebinski; Eisenberg, 2002, p. 19)

Assim, estabelece o consequencialismo que as proposições da Administração sejam testadas por meio do exercício mental que antecipe suas consequências e resultados possíveis, tendo como finalidade a busca pela eficiência e satisfação dos administradores. Consequentemente, atua como instrumento de gestão dentro de um modelo de Administração Gerencial que possibilita a concretização de uma de suas funções típicas: a indutora.

Ainda que de notável relevância para a qualificação das decisões, o consequencialismo, por si só, padece de normatividade suficiente capaz de impor obrigações aos seus destinatários. Isso porque, enquanto instrumento de gestão, inexistente intrínseca obrigatoriedade legal, sobretudo em força do princípio da legalidade que rege à Administração Pública, nos termos do Art. 37, *caput*; da CF/88.³⁶ É exatamente neste ponto que o consequencialismo exige a

³⁶ Importante salientar a clássica distinção entre o princípio da legalidade relativamente aos particulares e à Administração Pública. Isso porque, enquanto aos particulares é permitido fazer tudo o que a lei não proíba (Art. 5º, II; CF/88), possui a Administração Pública a obrigatoriedade de agir em conformidade estrita com a lei. Sobre o tema: “Surge, então, a ideia de vinculação positiva (*positive Bindung*), segundo a qual a Administração somente pode fazer o que a lei permite. Passa-se, portanto, da noção mínima de legalidade, ou nos dizeres de Eisenmann, da não contrariedade ou compatibilidade, para a noção máxima, que abrange uma relação de conformidade. O

necessária correlação com o sistema normativo para a atribuição dos efeitos de forma vinculante e obrigatória.

Afinal, dentro de um sistema normativo sistemicamente organizado, há como pressuposto a sanção, assim entendida como o expediente que busca salvaguardar a lei em face de ações que a contrariem, evitando sua erosão. Baseia-se o sistema normativo no postulado da autoridade, assim entendido como aquele em que os princípios dominam os fatos, ao contrário do científico, em que os fatos dominam os princípios através de uma verificação empírica (Bobbio, 2001, p. 153-154).

Assim, a inobservância do sistema normativo gera como consequência uma sanção, imposta através dos mecanismos adequadamente previstos e de observância obrigatória por força da autoridade competente. Trata-se de pressuposto que mantém o ordenamento jurídico enquanto estrutura social vigente e eficaz capaz de organizar e direcionar as condutas de acordo com o desejado.

Relativamente às sanções em espécie, Bobbio as classifica como positivas ou negativas (Bobbio, 2007). As primeiras consubstanciam-se naquilo que o autor denomina como “incentivos” e que buscam, em última análise, a promoção de condutas tidas como desejáveis pelo Estado. Neste ponto, ressalta-se que o autor italiano vê na função indutora estatal papel primordial para a consecução dos objetivos social e coletivamente buscados (distanciando-se assim da visão classicamente repressiva do Direito).

Já as sanções negativas buscam, contrariamente, desencorajar determinadas condutas que não são desejadas pelo Estado, ainda que lícitas do ponto de vista jurídico. Exatamente por esta razão as sanções negativas não se prestam, tipicamente, para a punição de ilícitos, mas sim para desencorajar fatos que não favoreçam a coletividade.³⁷

Vê-se, portanto, que a teoria de Bobbio atinente à função do direito, especialmente a sua vertente promocional, possibilita uma visão que promova a norma como instrumento para fins de consecução do bem comum, notadamente sob o aspecto do direito público,³⁸ possibilitando

caráter de conformidade inclui em si o de compatibilidade, mas aquele é muito mais rigoroso do que este, pois enquanto a compatibilidade significa apenas não infringir nenhum dispositivo legal, a conformidade significa que a Administração só pode atuar se houver previsão para tanto no ordenamento jurídico” (Nohara, 2023).

³⁷ Destaca-se que, para Bobbio, as sanções positivas e negativas não se confundem com as normas positivas e negativas. Isso porque estas configuram verdadeiros comandos abstratamente previstos e direcionados aos destinatários das normas, consubstanciando em obrigações de fazer (positivas) ou de não fazer (negativas). Já as sanções, por outro lado, encontram-se no conseqüente da norma em si, sendo instrumentos que favorecem a adoção da conduta buscada pelo Estado através de premiações ou retaliações.

³⁸ O autor italiano faz interessante análise sob a função promocional do direito nos campos privado e público. Isso porque reconhece que a grande distinção entre ambos reside exatamente nas principais funções usualmente atribuídas ao ordenamento jurídico. Desta forma, enquanto o direito privado se presta para permitir a coexistência

ao Estado criar a realidade social desejada. Afinal, ainda que o ordenamento jurídico seja um fato, o mesmo não é desconexo da realidade. Acerca da necessária correlação entre o Direito e a realidade que o circunda expõe Becker (1963):

Direito é uma realidade, mas não metafísica que existiria em si e por si. A finalidade do Direito não é atingir a realidade ou alcançar a verdade. A procura da verdade ou da realidade é o objeto das Ciências. A Ciência faz a colheita e a análise dos fatos metafísicos, físicos, biológicos, psicológicos, econômicos, financeiros, sociais, morais e inclusive fatos jurídicos. Com o auxílio destes fatos (colhidos e analisados pelas Ciências) ou contra estes fatos o Estado age. (Becker, 1963, p. 55-56)

É exatamente na busca pela modelagem das condutas humanas, em observância à função promocional do Direito, que reside a extrafiscalidade tributária. Diz-se extrafiscal a imposição tributária cuja finalidade não reside tão somente no ingresso de recursos junto ao Tesouro do ente público competente para a instituição do tributo. Desta forma, a imposição tributária extrafiscal busca a consecução de determinados objetivos almejados pelo Estado, tanto através da elevação da carga tributária (sanção negativa), quanto por meio da desoneração tributária (sanção positiva).

Ao permitir a atribuição de uma função ao direito tributário eleva-se o papel do ordenamento jurídico de mera estrutura para uma posição funcional, dentro de uma perspectiva promocional, em conformidade com a teoria de Bobbio. Assim, permite-se com que haja a consecução das finalidades almejadas pelo Estado através do Direito, que deixa de ter um papel meramente autorreferenciado.

Especificamente no tocante à proteção do meio ambiente enquanto bem jurídico especialmente tutelado, destaca-se uma crescente valorização nas últimas décadas, sobretudo no campo constitucional, conforme destacado nos capítulos anteriores. Assim, o meio ambiente deixou de ter uma proteção meramente patrimonial para ser compreendido como verdadeiro direito de natureza difusa.

Neste ponto há que se destacar o texto da recente reforma tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e promulgada no dia 20/12/2023 pelas mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal,³⁹ que promoveu significativas alterações não apenas no âmbito da matéria tributária, mas igualmente dentro do espectro ambiental.

de interesses individuais divergentes, buscando mitigar os conflitos ou, quando existentes, solucioná-los; busca o direito público a convergência de interesses distintos para uma finalidade comum (Bobbio, 2007).

³⁹ Nos termos do Art. 60, §4º, da Constituição Federal a tramitação das Propostas de Emendas à Constituições ocorre por meio do modelo bicameral, sendo que a tramitação da proposta na Casa revisora segue as mesmas regras da Casa iniciadora. Assim, após passar pelas comissões pertinentes, o projeto seguirá para votação em Plenário.

Isso porque a redação final aprovada pelo Congresso Nacional prevê a inclusão da defesa do meio ambiente, notadamente por meio de políticas financeiro-tributárias, em seis dispositivos constitucionais. Vê-se, portanto, um forte movimento de constitucionalização da defesa ambiental. A primeira inserção se dá no Art. 43 do texto Constitucional, ao estabelecer a sustentabilidade ambiental e a redução das emissões de carbono como critérios a serem observados, sempre que possível, para a concessão de incentivos regionais.

Paralelamente há a previsão de inclusão do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (Art. 159-A), cujo objetivo reside em reduzir as desigualdades regionais e sociais, sendo a sustentabilidade ambiental e a redução de emissões de carbono critérios centrais para a aplicação dos recursos em projetos, nos termos do parágrafo segundo do aludido dispositivo.

Além disso, tem-se na alteração promovida no Art. 145 inegavelmente o impacto mais relevante para a implantação de políticas tributárias que favoreçam a defesa do meio ambiente. Afinal, prevê o aludido dispositivo a expressa inclusão da defesa do meio ambiente como princípio a ser observado pelo Sistema Tributário Nacional, incluindo-o dentre àqueles referentes aos princípios gerais do sistema tributário.

Esta previsão possui instituído uma nova diretriz no ordenamento jurídico brasileiro, em especial diante de seu caráter principiológico e sua força irradiante, uma vez que se inseriu a proteção ambiental em mesmo nível de princípios extremamente sensíveis à tributação, como a capacidade contributiva, a simplicidade, a transparência e a justiça tributária. Ademais, deve-se atentar para o fato de que os princípios, enquanto mandamentos de otimização, permitem a sua concretização em diferentes graus, possibilitando assim a concretização no âmbito do juridicamente possível. Trata-se da teoria de Alexy (2003) a respeito da diferenciação entre regras e princípios:

A exigência por realização, no máximo possível, ampla de princípios jurídico-fundamentais, que também pode ser qualificada de produção de concordância prática ou de otimização normativa, significa, portanto, tudo menos o andamento de aspirar a um ponto máximo. Cada princípio quer, sem dúvida, para si o máximo possível. Otimizar princípios colidentes, porém, não significa ceder a ele, mas pede, ao lado da exclusão de sacrifícios desnecessários, somente a justificação do sacrifício necessário por, pelo menos, igual importância da realização do princípio, a cada vez, em sentido contrário. Isso é um critério negativo, que mostra que também a otimização do quadro da ponderação é compatível com o caráter-quadro da Constituição. (Alexy, 2023, p. 64)

Para aprovação, o projeto precisa da anuência de 3/5 (três quintos) da Casa legislativa, que, após o lapso temporal estabelecido no regimento interno (arts. 202, § 6.º, do RICD e 362 do RISF), votará a PEC mais uma vez.

Assim, os princípios devem ser realizados na maior medida do possível, ao contrário das regras, em que se observa a subsunção irrestrita: ou se aplica, ou não se aplica. Assim, os princípios servem como razões (fundamentos) para as regras então advindas. Exatamente em decorrência do fenômeno irradiante da defesa ambiental como princípio do Sistema Tributário Nacional, incluiu-se a defesa ao ambiental como critério apto a ensejar a tributação por parte da União (Art. 153, VIII; CF/88), bem como a instituição de alíquotas diferenciadas para veículos automotores por parte dos estados (Art. 155, §6º, II; CF/88).

Tais previsões demonstram a existência de uma efetiva preocupação do legislador constitucional com a matéria ambiental, pois, do contrário, bastaria desencorajar a previsão da defesa ambiental como princípio irradiante no âmbito jurídico-tributário. Assim, verifica-se que há uma legítima preocupação com o bem jurídico ambiental e a busca por uma efetiva proteção por meio dos instrumentos jurídicos disponíveis, em especial a tributação.

Deve-se ressaltar, todavia, que o fato de haver uma preocupação com a proteção ambiental não significa a existência de unanimidade em torno da matéria; e muito menos em como deve se dar esta proteção à nível operacional. Afinal, a conjuntura política é notadamente formada por grupos de pressão⁴⁰ que, cada qual, buscam a satisfação de anseios distintos. Conseqüentemente, faz-se necessárias naturais concessões quando da tramitação do processo legislativo para, ao final, permitir sua respectiva aprovação.

Todavia, ainda que não haja uma unanimidade, revela-se inequívoco que o fato da proteção ambiental, ao ter sido inserida de forma expressa e reiterada na Emenda Constitucional nº 132/2023, demonstra a existência de consenso em torno da matéria, tendo em vista a necessidade de observância do *quórum* especial exigido para tanto (2/3).

Dáí decorre que ao mesmo tempo em que foram previstos mecanismos jurídicos aptos a promoverem a proteção ambiental no campo jurídico-tributário, foram igualmente inseridas previsões que aparentemente destoariam deste objetivo. A título exemplificativo, pode-se citar

⁴⁰ Bobbio sugere a adoção desta terminologia ao invés da clássica “grupos de interesse” (1991, p. 564), uma vez que “Ela indica, ao mesmo tempo, a existência de uma organização formal e a modalidade de ação do próprio grupo em vista da consecução de seus fins: a pressão. Entendemos por pressão a atividade de um conjunto de indivíduos que, unidos por motivações comuns, buscam, através do uso de sanções ou da ameaça de uso delas, influenciar sobre decisões que são tomadas pelo poder político, seja a fim de mudar a distribuição prevalente de bens, serviços, honras e oportunidades seja a fim de conservá-la frente às ameaças de intervenção de outros grupos ou do próprio poder político. Pressão, é, portanto, não tanto como pensam alguns autores, a possibilidade de obter acesso ao poder político, mas a possibilidade de recorrer a sanções negativas (punições) ou positivas (prêmios), a fim de assegurar a determinação imperativa dos valores sociais através do poder político. Depois de distinguirmos as expressões *lobbying*, grupos de interesse e Grupos de pressão, resta o problema mais delicado que é o de diferenciar os Grupos de pressão dos partidos políticos.”

a concessão de benefícios a setores notoriamente conhecidos por grandes emissões em gases carbono, como o da agricultura, transportes e aviação.⁴¹

Ocorre que, *data vênia* ao entendimento em sentido contrário, não há reforma sem concessão e muito menos sem que haja a proteção de segmentos reconhecidamente relevantes para o país, em especial em uma economia globalizada.⁴² Ainda que não seja o tema especificamente abordado na presente dissertação, o objetivo da reforma tributária foi trazer à tributação segmentos que anteriormente estavam à margem das Fazendas Públicas federal, estaduais e municipais, de modo que, considerando a manutenção da carga tributária normal, torna-se possível a redução de outros setores.

Sobre a temática atinente às repercussões advindas da EC nº 132/2023, o ex-Secretário Especial da Receita Federal, Marcos Cintra, escreveu importante artigo em que destaca os principais efeitos esperados da reforma tributária, indicando sobretudo um possível aumento da carga tributária especialmente no setor de serviços. Em contrapartida, espera-se em uma significativa redução para os setores primários e secundários, favorecendo assim a indústria de transformação nacional que, desde o início da década de noventa, vem tendo sua participação no PIB nacional reduzida.⁴³ A tabela abaixo apresenta a carga tributária esperada para os variados setores econômicos após a implementação da reforma tributária.

⁴¹ Logo após a aprovação pelo Senado Federal foi divulgada matéria na Folha de São Paulo que indicava as aparentes contradições da Reforma tributária, uma vez que, ao mesmo tempo em que ampliaria a defesa ao meio ambiente por instrumentos jurídicos, concederia benefícios a setores reconhecidamente poluidores (Lovisi, 2023).

⁴² Segundo análise do Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada da Esalq/USP (2023) o setor agropecuário será responsável por 24,4% do PIB brasileiro em 2023, correspondendo assim por importante fatia do valor agregado nacional.

A relevância do setor do agronegócio revela-se de forma ainda mais acentuada quando são analisados os dados atinentes ao comércio exterior e ao saldo comercial brasileiro. Isso porque, do total exportado pelo Brasil, aproximadamente metade dos valores brutos, em milhões de dólares, são oriundos do agronegócio, favorecendo assim diretamente o *superávit* comercial, conforme dados disponibilizados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Relativamente aos produtos agropecuários em espécie, destacam-se os complexos da soja (especialmente a em grãos, que corresponde a mais de três quartos da soja exportada), o milho e o açúcar, que ocuparam as três primeiras colocações em agosto de 2023 (Ferreira, Kreter e JR, 2023).

⁴³ É de longa data a discussão a respeito da desindustrialização do Brasil nas últimas décadas. Em estudo elaborado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) foram apresentados dados, mínimo, alarmantes em relação à indústria de transformação brasileira, sendo que sua participação no PIB passou de 36% em 1985 para 11% em 2021 (a preços correntes). Tais dados decorrem de múltiplos fatores que impactaram em um rearranjo do comércio internacional e a posição do Brasil enquanto player global, podendo-se destacar, dentre os fatores que culminaram para a desindustrialização do Brasil, a equiparação do real frente ao dólar no início dos anos noventa e a consequente previsão, na Lei Kandir, da não incidência do ICMS nas exportações, independentemente da agregação dos produtos.

Desta forma, o Brasil passou a ser “o celeiro do mundo”, dando prioridade à exportação de produtos sem nenhum tipo de transformação, ao mesmo tempo em que houve um crescente protagonismo da China na indústria de transformação. Consequentemente houve uma redução da participação da indústria de transformação nas exportações brasileiras, ao mesmo tempo em que houve um incremento nas importações de tais bens, denotando uma perda da produtividade da Indústria Nacional, que passou de 90.000 pontos em 2001 para 75.000 pontos em 2021.

O setor do agronegócio, ainda que de extrema relevância para o país, tanto em relação à adição de valor e formação do PIB, quanto no âmbito da balança comercial, acaba por deixar uma extrema margem de oportunidade com a

Figura 6: Planilha de carga tributária sobre faturamento esperada após a reforma tributária

CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE FATURAMENTO (%)			
Setores	Carga Tributária Atual	Carga Tributária com PEC 45 e alíquota de 27,5%	Varição percentual
Agropecuária, produção vegetal, pesca e aquicultura	28,59	26,58	-7,00%
Extração mineral	29,76	35,56	19,50%
Indústria de alimentos	26,67	24,19	-9,30%
Indústria de transformação	40,41	31,17	-21,50%
Eleticidade, gás, água, esgoto e gestão de resíduos	28,86	31,61	9,50%
Construção	28,27	26,59	-6,00%
Comércio	30,54	28,97	-5,10%
Intermediação financeira	13,29	14,84	11,70%
Serviços	22,27	26,1	17,20%

Fonte: Elaborada pelo autor com base em Cintra (2023)

A busca pela utilização do Direito enquanto ferramenta para a consecução dos objetivos pretendidos pelo Estado evidencia a sua utilização como instrumento, em superação modelo meramente estrutural. No caso da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, verifica-se a busca pela equalização da carga tributária e fomento da indústria de transformação, inclusive através da utilização de instrumentos extrafiscais.

Assim, ainda que a reforma tenha previsto a concessão de incentivos para setores ambientalmente poluentes, não se pode desconsiderar que, na realidade brasileira atual, tais segmentos econômicos são de extrema relevância, não apenas para o PIB, mas igualmente para a balança comercial e a geração de empregos. Além disso, ressalta-se faz parte do natural jogo político, e da própria natureza do processo legislativo, a ponderação de concessões para o devido trâmite dos projetos, sendo irreal conjecturar que, em uma sociedade plural (portanto, com representantes plurais) haveriam projetos unilateralmente direcionados.

De toda forma, a despeito das concessões realizadas, não se pode desconsiderar a grande conquista advinda da inclusão da defesa ambiental enquanto princípio do Sistema Tributário Nacional. Isso porque tal inclusão possibilitará a irradiação ao ordenamento jurídico como um todo, tanto no exercício da função legislativa infraconstitucional quanto no exercício hermenêutico. Vê-se, portanto, que os benefícios advindos da EC nº 132/2023 ao meio ambiente aparentam ser, em muito, superiores aos alegados malefícios, não sendo, em si, uma contradição, mas uma necessária harmonia e composição que são intrínsecas do jogo político.

exportação de produtos *in natura*. A título exemplificativo, cita-se o caso dos complexos da soja (Considera; Trece, 2022, Artigo Digital - FGV).

Retornando à dicotomia entre extrafiscalidade e fiscalidade, tem-se, nesta última, a busca pelo ingresso de recursos que servem como base para a implementação das políticas públicas e a consecução das finalidades estatais. Ainda que não tenha como fundamento a busca pela alteração comportamental dos contribuintes,⁴⁴ a fiscalidade tributária tem função clara e definida: o exercício da governabilidade através do ingresso de recursos financeiros, resguardadas as peculiaridades temporais advindas do governo de situação que, em um regime republicano, observa uma alternância periódica.

A finalidade fiscal revela-se tão relevante ao Estado Democrático de Direito que a Constituição Federal de 1988, em seu Art. 37, XXII, estabeleceu a existência de recursos prioritários para a realização das atividades das Administrações Tributárias dos entes federados.

É bem verdade que a simples classificação dos tributos no binômio fiscal *versus* extrafiscal possui muito mais um caráter didático e teórico do que prático propriamente dito, uma vez que, conforme menciona Carvalho (2021, p. 289-291), os tributos não possuem tão somente uma dessas classificações. No campo fático os tributos não são divididos no binômio fiscal *versus* extrafiscal; sendo que todo tributo é dotado de caráter ambivalente, fiscal e extrafiscal, mas com a maior ênfase em um ou no outro.

Novamente vê-se a importância de ver o Direito como um fato atrelado à realidade.

O que determina o caráter mais acentuado da extrafiscalidade é exatamente a possibilidade de uma alteração comportamental do agente (quando na posição de contribuinte) em decorrência da legislação abstratamente prevista para o tributo,⁴⁵ onerando-o ou desonerando-o de acordo com a política estatal, que, conforme mencionado anteriormente, busca encorajar ou desencorajar comportamentos. Desta forma, a extrafiscalidade tem uma relação intrínseca com a própria função promocional do Direito.

A intervenção estatal através da oneração tributária implica a imposição de determinado tributo a determinados fatos que, tornando-se fato geradores de espécies tributárias, ensejam, abstratamente, a imposição de prestação pecuniária àquele que possua relação pessoal e direta com o fato gerador (contribuinte) ou àquele previsto expressamente pela lei como obrigado ao pagamento (responsável), nos termos do Art. 121 do Código Tributário Nacional. Dada a

⁴⁴ Importante salientar, inclusive, que a neutralidade tributária é um dos pressupostos para a padronização tributária e atendimento aos princípios constitucionais da isonomia. Por meio da neutralidade entende-se que não deve haver a alteração comportamental dos contribuintes diante da tributação. Sobre o Tema Humberto Ávila possui valiosíssima obra intitulada “Teoria da Igualdade Tributária”, apresentando como pressupostos para a igualdade tributária, juntamente com a neutralidade, os seguintes requisitos: a) necessidade; b) generalidade; c) compatibilidade; d) não excessividade; e) ajustabilidade (Ávila, 2009, p. 94-113).

⁴⁵ Geraldo Ataliba denomina de “Agravação fiscal” a intensificação do ônus tributário com objetivos não fiscais (Ataliba, 1968, p. 172).

gravidade decorrente da invasão da esfera jurídica dos particulares, e tendo em vista o princípio da legalidade já anteriormente mencionado, qualquer imposição tributária deve ocorrer necessariamente por meio de lei, exigindo-se, inclusive, lei complementares para determinadas espécies tributárias.

Ainda que a possibilidade de oneração possa ocorrer nas mais variadas espécies tributárias, entende-se que os impostos⁴⁶ se prestam mais adequadamente à tal função, em especial em decorrência da ausência de vinculação do produto de arrecadação.⁴⁷ Ataliba (1968, p. 176) afirma que “os impostos oferecem o campo de eleição da extrafiscalidade. Em menor escala, entretanto, e com mais restritas possibilidades, ao mesmo se prestam a taxa e a contribuição de melhoria.”

Ocorre que o remédio não pode matar o paciente, razão pela qual faz-se necessário ponderar o difícil ajuste e correlação entre a finalidade almejada com a extrafiscalidade a o princípio constitucional da capacidade contributiva. Tal dificuldade é ainda mais acentuada no âmbito dos impostos. Isso porque, se temos nas taxas e nas contribuições um fato gerador vinculado,⁴⁸ há nos impostos um fato gerador livremente estipulado pelo legislador, que muitas vezes é traduzido no índice de riqueza do contribuinte (Schoueri, 2005, p. 284-285).

Desta forma, no caso dos impostos, tem-se o fato gerador sendo livremente escolhido pelo legislador, o qual, por questões de operacionalidade e em certa medida de justiça tributária, comumente opta por tributar as manifestações de riquezas dos contribuintes. A este respeito, interessante o entendimento de Schoueri (2022) acerca da relativa indiferença prática da clássica distinção entre tributação de renda e consumo, uma vez que, ao final, o que se tributa é a renda; divergindo-se tão somente no momento: se quando auferida, poupada ou consumida. Para o autor,

⁴⁶ A despeito da divergência doutrinária a respeito da classificação das espécies tributárias, decidiu o Supremo Tribunal Federal por adotar a teoria quántupla (também denominada de pentapartida), por meio da qual reconhece-se a existência dos empréstimos compulsórios e contribuições especiais em adição à teoria clássica, prevista no Art. 5º Código Tributário Nacional, a qual prevê como espécies tributárias somente os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tal adição se deu em virtude das inovações previstas pela Constituição Federal de 1988, que não podem ser simplesmente desconsideradas (Caparroz, 2023).

⁴⁷ Não obstante, parte da doutrina vê na ausência de vinculação dos recursos advindos dos impostos verdadeiro óbice à utilização extrafiscal desta espécie tributária. Nesse sentido: “A utilização de impostos em favor dos chamados bens ambientais fica na verdade extremamente dificultada por conta do fundamento acima explicitado. O produto da arrecadação proveniente da receita dos impostos não pode, assim, ser destinado, afetado, a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal finalidades de interesse público”. (Fiorillo, 2017, *E-book*)

⁴⁸ A afetação das taxas ocorre em decorrência da prestação de serviço público divisível e específico ou exercício do poder de polícia (Art. 145, II; CF/88 c/c Art. 77 do CTN). Já no caso das contribuições a afetação decorre da atuação da União em áreas específicas, como a ordem social (contribuições sociais) ou domínio econômico (contribuições especiais). Além disso há as contribuições afetadas ao regime próprio do funcionalismo público (RPPS), que ostenta uma vinculação indireta (contribuição especial).

Desfaz-se, assim, a ideia de que exista um tributo sobre um produto; embora juridicamente se busque uma operação tributada, o que se alcança é a renda de quem efetua a venda (renda auferida) ou de quem consome (renda consumida). O produto (ou a transação com o produto) nada mais é que a ocasião em que se manifesta aquela renda. Por isso mesmo, um produto idêntico, por ser vendido por preços diferentes, pode implicar tributação diversa: o relevante não é o produto, mas o preço que foi pago. O consumidor, ao consumir, é atingido em sua renda. O ato de consumo é a manifestação de sua capacidade de contribuir. Quem consome um produto revela renda e, portanto, paga tributo. Quanto mais se consome, maior a renda. (Schoueri, 2022, [s./p.])

Assim, a tributação ocorre usualmente quando há uma manifestação de riqueza por parte do contribuinte, devendo tal conceito, todavia, ser interpretado *cum grano salis*, ainda mais em um país cujo sistema tributário priorizou a incidência sobre a cadeia de consumo. Afinal, ao tributar-se a manifestação de riqueza materializada na aquisição de bens e produtos comuns acaba-se penalizando em especial as classes mais baixas, aumentando ainda mais a regressividade do sistema tributário.

Exatamente por esta razão deve-se ater à possibilidade do efeito deletério de ampliação da injustiça social por meio de instrumentos tributários, ainda que tecnicamente adequados e visando à proteção ambiental. A este respeito há, inclusive, a concepção da necessidade de conjugação dos princípios da capacidade contributiva com o da equivalência ecológica para uma verdadeira implementação de uma reforma tributária ecológica (Tipke, 2008), sendo que, segundo este entendimento, uma possível equalização tributária decorreria de medidas compensatórias por intermédio de transferências financeiras.⁴⁹

Já do ponto de vista das desonerações fiscais, promove o ente político a exclusão tributária, total ou parcialmente, em decorrência do regular exercício de sua respectiva competência tributária constitucional, utilizando tal mecanismo como instrumento de gestão para a consecução de finalidades inseridas dentro de um propósito de governo. Já aqui há um primeiro ponto a ser apontado: a desoneração fiscal pressupõe a existência pretérita do crédito

⁴⁹ Do ponto de vista econômico entende-se que programas de transferência direta de renda são mais eficientes e eficazes se comparados a benefícios fiscais. Isso porque a concessão de subsídios acaba por afetar o preço final do produto, que é exatamente uma das variáveis para a identificação da quantidade demandada em uma economia de mercado. Além de afetar a curva da demanda da mercadoria beneficiada, acaba ainda por interferir nos produtos complementares e substitutos (Borati, 2006).

No Parecer Prévio e Síntese do relatório sobre as Contas do Presidente da República elaborado pelo Ministro Relator do Tribunal de Contas da União, Bruno Dantas, restou consignado que o segundo maior benefício tributário identificado no período de 2019, relativo aos setores de agricultura e agroindústria, poderia ser substituído por transferências diretas de renda, tidas como mais eficientes e eficazes.

No âmbito das transferências diretas de renda pode-se citar o programa “Devolve ICMS”, implementado pelo Rio Grande do Sul em meados de 2021. Trata-se do primeiro programa estadual que busca garantir maior justiça tributária ao devolver para as famílias credenciadas parcela do ICMS pago no decorrer do ano.

tributário, de modo que no caso das imunidades não há, tecnicamente, uma desoneração, posto que o crédito nem mesmo restou constituído.

Quanto às desonerações, parte da doutrina as divide em duas: os incentivos fiscais e os benefícios fiscais (Gruppenmacher *et al.*, 2012). A diferenciação entre ambos decorre do fato de que enquanto o primeiro pressupõe um ato volitivo por parte do contribuinte (comissivo ou omissivo) para que faça *jus* à contraprestação estatal, tem-se no segundo uma liberalidade independente de qualquer ato pelo particular.

Ainda que tais classificações e distinções sejam relevantes para a devida caracterização dos institutos, verifica-se que as desonerações, independentemente da espécie, importam, no campo fático, em uma renúncia de receitas, nos termos do Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Exatamente por tal razão sua implementação deve ser ponderada, regulamentada, acompanhada e fiscalizada pelos entes estatais, buscando-se assim a correta implementação dos institutos em benefício do bem comum.

Relativamente às desonerações em espécie, subsistem diferenciações de ordem técnica que as diferenciam uma das outras, razão pela qual a doutrina majoritariamente as classificam em isenção, alíquota zero, redução de base de cálculo, crédito presumido e diferimento; estando todas presentes na legislação tributária gaúcha, em especial o Regulamento do ICMS (Decreto nº 37.699/97).

Indubitavelmente a isenção ostenta papel central dentre as desonerações tributárias, prevista como hipótese de exclusão do crédito tributário (Art. 175, I, CTN). A literatura diverge a respeito da expressão “exclusão”, sendo que a doutrina clássica (Falcão, 1997) entende que se trata de mera dispensa legal do pagamento (operando após o surgimento da relação jurídico-tributária), ao passo que a doutrina moderna entende como hipótese de não-incidência legalmente qualificada (impedindo o surgimento da relação jurídico-tributária).

Independentemente das discussões acerca da natureza jurídica da isenção, o fato é que há verdadeira desoneração tributária, por meio de lei, o que implica em uma restrição financeira ao ente competente, fato que constitui, segundo Borges (2001, p. 75), a “regra de direito excepcional frente ao princípio da generalidade de obrigação tributária, há de ser concedida por motivos ponderáveis, de ordem econômico-social e razões extrafiscais relevantes.”

Outro instituto de desoneração tributária de natureza jurídica distinta, mas efeito prático semelhante, é a alíquota zero, que consiste na atribuição de percentual zerado sobre o qual será multiplicada a base de cálculo de determinado tributo.⁵⁰ Desta forma, considerando que

⁵⁰ Simplificadamente pode-se afirmar que o montante de determinado tributo é resultado da multiplicação entre a alíquota e sua respectiva base de cálculo. Ou seja: $\text{Tributo} = \text{Alíquota} \times \text{Base de Cálculo}$.

matematicamente quando qualquer valor é multiplicado por zero há como resultado zero, opera-se efeito semelhante à isenção.

Paralelamente, tem-se ainda os institutos da redução da base de cálculo e do crédito presumido, operando de maneira mais complexa dentre as desonerações tributárias. O primeiro reduz parcialmente um dos aspectos quantificadores do tributo, qual seja, a base de cálculo, mediante desonerações parciais. Já o segundo autoriza a concessão de um crédito fictício ao contribuinte que, ao apurar seu imposto, detém um saldo devedor inferior ou até mesmo saldo credor, considerando que a apuração leva em consideração o encontro entre créditos e débitos.

Finalmente ressalta-se o diferimento que, na prática, enseja uma “modificação no critério temporal para fins de cumprimento da obrigação tributária” (Catão, 2004, p. 83-85), razão pela qual, inclusive, parte da doutrina não o entende como uma desoneração tributária, uma vez que tão somente transferiria a responsabilidade pelo pagamento para etapa posterior. Ocorre que não raras vezes os entes políticos se valem de tal instrumento para, à revelia do CONFAZ, encerrarem a tributação em outro elo da cadeia, transmutando o instituto em verdadeira isenção.

Em síntese, verifica-se que a utilização do sistema normativo enquanto função, em superação ao modelo meramente estrutural, permite a consecução dos objetivos e das políticas Estatais desejados, com a proteção dos bens jurídicos especialmente tutelados, como o meio ambiente. No âmbito do direito tributário vislumbra-se a nítida possibilidade de imposição de sanções positivas, através da desoneração, ou negativas, com as onerações, permitindo à Administração a modulação do comportamento dos agentes, enquanto contribuintes, para fins de alcançar os resultados desejados.

4 ICMS ECOLÓGICO E PROMOÇÃO AMBIENTAL: UMA POSSÍVEL MUDANÇA DE PARADIGMA NO RIO GRANDE DO SUL

O consequencialismo vem influenciando significativamente o Direito ao permitir uma maior consideração dos impactos advindos da tomada de decisões quando da análise de políticas públicas a serem implementadas por parte da Administração Pública, ensejando assim um enfoque atrelado ao pragmatismo jurídico e conseqüente à utilização do Direito dentro de sua função promocional. Desta forma, abrem-se vertentes para a utilização do consequencialismo enquanto importante instrumento de gestão governamental, inclusive no âmbito do direito ambiental.

Isso porque, por meio de tal instrumento, possibilita-se uma avaliação das implicações econômicas e sociais das políticas ambientais, fato que permite a integração de questões ambientais com suas respectivas repercussões decisões econômicas e sociais. Assim, deixa-se de considerar o Direito como “uma metafísica em si próprio”, possibilitando-se, desta forma, uma abordagem mais proativa e responsável na gestão da Administração Pública, notadamente em face da realidade que se impõe e da necessidade de harmonia entre todos os bens jurídicos envolvidos, inclusive os de cunho patrimonial.⁵¹

Relativamente ao bem jurídico ambiental, ressalta-se que a Administração Pública tem crescentemente direcionado esforços no sentido de prevenção dos danos ambientais; em detrimento de um posicionamento meramente reativo (ou seja, posterior à ocorrência de danos). Esta busca pela proatividade enseja a implementação de políticas públicas adequadas e efetivas para a proteção ambiental, sendo o consequencialismo importante instrumento dentro deste cenário, uma vez que possibilita a análise e posterior prospecção dos cenários virtualmente possíveis.

Afinal, permite-se por meio de tal instrumento a formulação de uma conjectura que envolva os possíveis cenários dentro os quais há a concretização, em maior medida, dos objetivos pretendidos pela Administração Pública. Isso inclui uma abordagem mais rigorosa para a avaliação de impactos ambientais, bem como a promoção de soluções ambientais sustentáveis e a responsabilização de empresas e indivíduos pelos impactos negativos de suas atividades sobre o meio ambiente; mas também envolve a consideração das dificuldades práticas do gestor, inclusive com a mensuração das circunstâncias do caso concreto.

⁵¹ A título exemplificativo cita-se, novamente, o caso da Reforma tributária promovida pela EC nº 132/2019 e a proteção ambiental. Isso porque, ainda que tenha se dado inequívoca valorização do meio ambiente ecologicamente equilibrado por meio de instrumentos tributário-financeiros, não se pode desconsiderar a relevância de determinados setores para a economia nacional, como o agronegócio, razão pela qual houveram concessões quando do trâmite do processo legislativo.

Conseqüentemente, deixa-se de considerar o sistema normativo como desconexo da realidade em que se encontra inserido.

Assim, vê-se que o pragmatismo jurídico tem influenciado a forma como o direito é aplicado e interpretado, levando-se em consideração não apenas o bem jurídico em si, mas também as circunstâncias factuais em que se encontra. Como resultado, tem-se uma proteção mais efetiva do bem jurídico ambiental, possibilitando-se a concretização, em maior medida, dos objetivos pretendidos⁵².

Nesse sentido, a Lei Estadual nº 15.612, de maio de 2021, que dispõe sobre o processo administrativo no Estado do Rio Grande do Sul, em seu Capítulo XII (“Da decisão e sua motivação”), prevê norma com expressa previsão consequencialista, observando que a administração pública tem o dever de explicitamente emitir decisão, devendo ser motivadas, clara, congruente, indicando os fatos e fundamentos jurídicos e, sobretudo, observado as consequências práticas da decisão.

O texto legal, assim como trazido pela LINDB, insere dentro do processo administrativo gaúcho novos parâmetros de análise prévia e julgamento e julgamento com base nas consequências possíveis a partir de cada decisão. Nesse sentido, estabelece o Art. 55 da Lei Estadual 15.612/21 que as decisões administrativas devem considerar as consequências práticas da decisão, sendo que, nos termos do parágrafo único, devem ser expressamente consideradas as alternativas possíveis.

⁵² A título exemplificativo, pode-se citar a implantação Licenciamento Ambiental por Compromisso no Estado do Rio Grande do Sul, conforme previsto no Art. 54, do Código Estadual do Meio Ambiente (Lei nº 15.434) 52, regulamentado pela Resolução 455/2021,52 de 11 de novembro de 2021, pelo Conselho Estadual do Meio Ambiente (Consema).

Importante ressaltar, já de início, que tal instrumento ambiental difere-se da equivocada percepção de autolicensing. Isso porque o Licenciamento Ambiental por Compromisso pressupõe a desburocratização por intermédio de procedimentos administrativos mais céleres e simplificados, sob a responsabilidade técnica de profissional habilitado e com declaração de adesão e compromisso assinada pelo empreendedor.

Deste modo, não se trata de ausência de fiscalização, mas justamente o contrário: a partir de elementos técnicos dar visibilidade e controle a uma lista de 49 atividades passíveis de licenciamento nessa modalidade, antecipando controle, informações e dados técnicos dos empreendimentos junto ao órgão público. Assim, por meio eletrônico, e após cumprido na íntegra as exigências ambientais mínimas determinadas pela Fepam, comprovados pela documentação acostadas no procedimento, sob a responsabilidade técnica de profissional habilitado, e com a declaração de adesão e compromisso de responsabilidade assinada pelo empreendedor, é concluído o procedimento e licenciada a atividade empreendedora.

Dentre as mais de 500 atividades de licenciáveis pela Fepam no Estado do Rio Grande do Sul, tal modalidade encontra-se disponível a apenas 49 atividades, trazendo maior eficiência ao licenciamento e permite que os técnicos da Administração Pública direcionem energia para os casos de maior complexidade ambiental.⁵²

A implementação do Licenciamento Ambiental por Compromisso no RS demonstra a visão pragmática que vem sendo adotada no Direito e que permite uma melhor alocação dos escassos recursos, financeiros e humanos, em prol da defesa dos bens jurídicos pretendidos. Dentro deste contexto de melhor gerenciamento da Administração, possui o Rio Grande do Sul papel de vanguarda. Não por outro motivo, foi um dos primeiros entes da Federação a recepcionar em seu ordenamento jurídico interno os preceitos estabelecidos pelas inovações trazidas na LINDB, em especial o pragmatismo jurídico e o instrumento consequencialista.

Art. 55. Não se decidirá com base em conceitos jurídicos indeterminados ou cláusulas gerais sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Rio Grande do Sul, 2021, art. 55)

Além disso, ressalta-se que o legislador gaúcho inovou ao trazer à legislação do processo administrativo artigo análogo ao Art. 489, §1º, do CPC, estabelecendo hipóteses dentre as quais não serão consideradas como fundamentadas as decisões administrativas. Vê-se, portanto, inequívoca busca pela qualificação da decisão do gestor público, que deixa de ter espaço para decidir de forma desconexa com a realidade, tendo como primado a efetiva satisfação das demandas pública e a inserção do cidadão enquanto cliente, pressupostos estes que se encontram em consonância com o modelo de Administração Gerencial.⁵³

Em síntese, verifica-se que a apreciação consequencialista é um exercício racional, lógico, técnico e embasado em elementos de prova decorrente de uma relação de causa e efeito, que, quando devidamente utilizada, favorece a concretização dos objetivos da Administração Pública. Nesse sentido, a motivação do gestor público deve obrigatoriamente transpassar pela análise da proporcionalidade no que abrange a adequação, a necessidade e a vedação de excesso, permitindo-se assim um afastamento da concepção puramente utilitarista (Justen Filho, 2018).

Consequentemente, encontra a Administração Pública importante instrumento no consequencialismo passível de fomentar a implementação de um modelo verdadeiramente modelo gerencial, o qual não apenas aloca adequadamente seus escassos recursos, mas também proporciona de forma mais eficaz aos seus objetivos institucionais. Ao final, tem-se uma redução da natureza autorreferenciada do gestor, sendo suas decisões obrigatoriamente inseridas em um processo de qualificação da decisão que, devidamente motivada e transparente, afasta-se da concepção meramente utilitarista.

4.1 ATUAL CONJUNTURA DO ICMS ECOLÓGICO NO RIO GRANDE DO SUL: ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI Nº 15.766/2021

Prevê o Art. 158, 1º, II, da CF/88, que caberá à legislação estadual disciplinar o repasse de parcela da cota-parte destinada aos municípios relativamente ao Imposto sobre Circulação

⁵³ Revela-se digno de nota ainda o Art. 59 da Lei nº 15.612/21, o qual explicita a essência do pragmatismo jurídico ao possibilitar a celebração termo de compromissos com os interessados, ajustando o Ato administrativo decisório a confluência de vontades. Trata-se da adoção da vertente material do pragmatismo: o consensualismo.

de Mercadorias e Serviços (ICMS). No âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, tal disciplina foi regulamentada pela Lei nº 11.038/1997, a qual estabelece os critérios para repasse aos municípios gaúchos.

A atual redação legislativa conta com 7 (sete) critérios, sendo o principal o valor adicionado, obrigatoriamente previsto pela redação constitucional, de modo que restam 6 (seis) critérios livremente estabelecidos pelo legislador local, dentre os quais há o subcritério relacionado à proteção ambiental (inciso III). Prevê o Art. 1º do referido diploma legal:

Art. 1º - O índice de participação de cada município na parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), reservada aos municípios consoante o estabelecido no inciso IV do artigo 158 da Constituição Federal, será obtido conforme os seguintes critérios:

I - 75% (setenta e cinco por cento) com base na relação percentual entre o valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas em cada município e o valor adicionado total no Estado, apurada segundo o disposto na Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990;

II - 7% (sete por cento) com base na relação percentual entre a população residente no município e a residente no Estado, conforme dados fornecidos pela Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, e, na ausência destes, conforme dados fornecidos pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE; (Redação dada pela Lei nº 15.235/18)

III - 7% (sete por cento) com base na relação percentual entre a área do município, multiplicando-se por 3 (três) as áreas de preservação ambiental, as áreas de terras indígenas e aquelas inundadas por barragens, exceto as localizadas nos municípios sedes das usinas hidrelétricas, e a área calculada do Estado, no último dia do ano civil a que se refere a apuração, informadas, em quilômetros quadrados, pela Divisão de Geografia e Cartografia da Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão; (Redação dada pela Lei nº 15.235/18)

IV - 5% (cinco por cento) com base na relação percentual entre o número de propriedades rurais cadastradas no município e o das cadastradas no Estado, no último dia do ano civil a que se refere a apuração informados pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA;

as pela Secretaria da Fazenda do Estado; VII - 0,5% (cinco décimos por cento) com base na relação percentual entre a pontuação de cada município no Programa de Integração Tributária – PIT –, instituído por lei, e o somatório de todas as pontuações de todos os municípios, apuradas pela Secretaria da Fazenda do Estado; (Redação dada pela Lei nº 12.868/07)

VII - 0,5% (cinco décimos por cento) com base na relação percentual entre a pontuação de cada município no Programa de Integração Tributária – PIT –, instituído por lei, e o somatório de todas as pontuações de todos os municípios, apuradas pela Secretaria da Fazenda do Estado; (Redação dada pela Lei nº 12.868/07)

VIII – 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) com base na relação percentual entre a produtividade primária do Município e a do Estado, considerando a média dos últimos 3 (três) anos anteriores à apuração, obtidas pela divisão do valor da produção primária, conforme levantamento da Secretaria da Fazenda, pelo número de quilômetros quadrados, referidos no inciso III. (Redação dada pela Lei nº 13.188/09)

IX – 2% com base na relação inversa ao valor adicionado fiscal “per capita” dos municípios, conforme as mesmas metodologias utilizadas nos incisos I e II deste artigo. (Incluído pela Lei nº 13.028/08) (grifo nosso)

O repasse efetivamente realizado para cada um dos municípios gaúchos, em reais, pode ser consultado através do portal da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (Sefaz/RS),⁵⁴ constando na planilha os dados desde janeiro de 2014. Buscando demonstrar os efeitos práticos da redação adotada pela legislação local, foram analisados os dados relativos ao exercício de 2021, tendo em vista tratar-se do último ano integralmente disponível e com todas as informações no momento da defesa da presente Dissertação.⁵⁵

No ano de 2021, o repasse adicional decorrente do ICMS Ecológico no âmbito do Estado Rio Grande do Sul totalizou R\$ 19.247.712,20, valor este que corresponde a 0,2046% do total de ICMS repassado aos municípios (R\$ 9.406.313.346,71). Importante salientar, desde já, que a transferência de recursos aos municípios observa o denominado Índice de Participação dos Municípios (IPM), o qual é calculado por meio de múltiplos fatores, dentre os quais o denominado ICMS Ecológico.

Em outras palavras: o fato de o ICMS Ecológico ter participação de 7% no Índice de Participação dos Municípios não significa, necessariamente, que haverá um impacto direto e imediato de 7% dentre o volume de repasses, sendo importante calcular inicialmente o IPM para, a partir de então, verificar o valor agregado pelo critério ambiental. Exatamente por esta razão a Secretaria da Fazenda indica nos dados disponibilizados a informação “ICMS Ecológico ACRÉSCIMO”, sendo então possível identificar o montante que efetivamente decorreu do critério ambiental.

Relativamente à formulação do IPM, verifica-se que no estado do Rio Grande do Sul tal índice leva em consideração primordialmente o que corresponde à diferença entre as entradas e saídas de mercadorias e serviços submetidos ao ICMS⁵⁶, perfazendo 75% do índice. A partir de 2024 o VAF corresponderá a 65% do índice em virtude da agregação de 10% de índices de melhoria na educação, o qual tornou-se obrigatório por força da Emenda Constitucional nº 108/2020 e respectiva internalização da Lei Estadual nº 15.766/2021.

Além disso, até o exercício de 2023 o índice considerava os seguintes critérios livremente estabelecidos pelo legislador estadual: I) a população pertencente ao município

⁵⁴ IPM (Índice de Participação dos Municípios). Secretaria da Fazenda. Receita Estadual. Governo do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <https://receita.fazenda.rs.gov.br/conteudo/5070/outros-arquivos---icms-ecologico,-apresentacoes,-etc>. Acesso em: 09 jan. 2024.

⁵⁵ Por motivo desconhecido a Sefaz não indicou nas informações constantes no exercício de 2022 os dados atinentes aos repasses pelo critério de território indígena, o qual encontra-se inserido dentro do conceito de ICMS Ecológico do Rio Grande do Sul. Além disso, os dados relativos ao exercício de 2023 ainda não encontravam-se integralmente disponíveis, de modo que utilizou-se como base os dados do exercício 2021.

⁵⁶ De acordo com a terminologia adotada pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis, o valor adicionado “representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade.” (Pronunciamento Técnico CPC nº 09).

(7%); II) a área do município sob preservação ambiental, sob domínio de barragens e com delimitações indígenas (7%); III) o percentual de propriedades rurais cadastradas na área municipal (5%); IV) o índice de produtividade primária (3,5%); V) a pontuação no Programa de Integração Tributária - PIT (0,5%) VI) o inverso do valor adicionado *per capita* (2%).

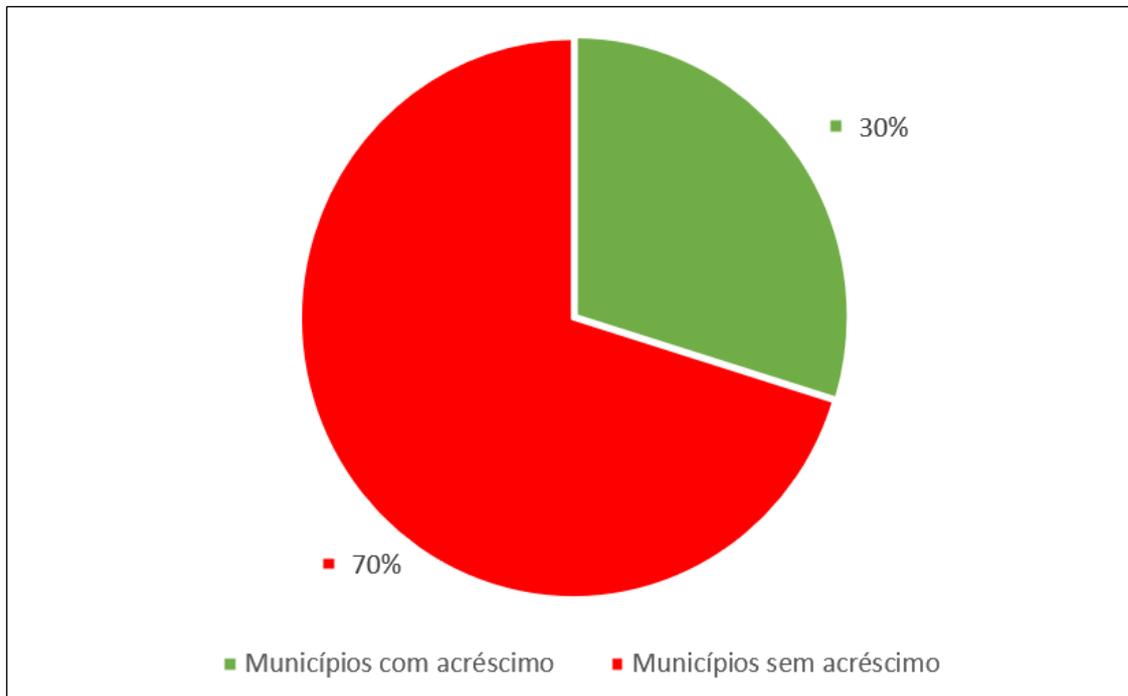
Tais índices sofreram substancial alteração a partir do ano de 2024, quando iniciaram as alterações promovidas pela Lei Estadual nº 15.766/2021. Isso porque a referida lei incluiu o indicador composto pelo Índice Municipal da Qualidade da Educação do Rio Grande do Sul (IMERS), com participação inicial de 10% em 2024, o qual será gradualmente elevada até perfazer 17% em 2029. Para tanto, já em 2029 haverá a redução do percentual do Valor Adicional Fiscal (VAF) de 75% para 65%, nos termos da EC nº 108/2020, sendo que os outros 7% serão advindos da paulatina exclusão do antigo critério populacional⁵⁷.

A importância da evidenciação do histórico do índice, bem como suas recentes alterações, revela-se na exata medida em que se verifica, a despeito das recentes e significativas alterações legislativas em âmbito estadual, que não houve nenhuma alteração relativamente ao ICMS Ecológico na composição do Índice de Participação dos Municípios, tanto em termos quantitativos como em qualitativos. Tal constatação vai ao encontro da problemática abordada na presente dissertação: a necessidade de uma atualização e aprimoramento do instituto do ICMS Ecológico no Rio Grande do Sul. Afinal, passadas quase três décadas de sua implementação, verifica-se que os subcritérios permanecem exatamente os mesmos, ainda que tenha havido não apenas uma significativa alteração da legislação constitucional e local relativamente aos outros critérios, mas igualmente uma profunda mudança no cenário da tutela do bem jurídico ambiental.

As considerações a respeito da composição do IPM, bem como a respectiva participação do ICMS Ecológico em sua composição, são de fundamental relevância para a análise dos dados disponibilizados pela Secretaria da Fazenda (Sefaz). Isso porque, analisando tais dados, pode-se verificar que 349 dos 497 municípios gaúchos não receberam nenhum acréscimo decorrente o ICMS Ecológico (70,22%) no ano de 2021, conforme Figura 9, abaixo.

⁵⁷ Ressalta-se ainda que a referida lei ampliou, gradualmente, a participação do Programa de Integração Tributária (PIT) de 0,5% em 2024 até 1% em 2029, reduzindo em contrapartida a participação referente ao percentual de propriedades rurais cadastradas no município de 5% e 2025 para 4,5% em 2029.

Figura 7: Municípios com e sem acréscimo decorrente do ICMS Ecológico no Rio Grande do Sul



Fonte: Elaborado pelo autor

Além disso, os 10 (dez) municípios gaúchos que mais receberam acréscimo decorrente do ICMS Ecológico totalizam um montante de R\$ 7.720.150,47, valor que corresponde a 40,10% de todo o benefício ambiental transferido aos 349 entes municipais em 2021. Ademais, ressalta-se que 8 (oito) dentre estes 10 (dez) municípios mais beneficiados receberam a transferência quase que completamente em decorrência da existência de áreas de preservação ambiental (à exceção fica por conta dos municípios de Nonoai, que recebeu a transferência majoritariamente em decorrência da existência de territórios indígenas; e do município de Fortaleza dos Valos, que recebeu integralmente o acréscimo do ICMS Ecológico em decorrência da existência da barragem de Passo Real).

Figura 8: Distribuição do ICMS Ecológico aos municípios gaúchos em 2021

RECEITA ESTADUAL RS		2021							R\$ 1,00	
COD	MUNICIPIO	Área Total	APAs	Barragens	Indígenas	I.AREA	ICMS Ecológico ACRÉSCIM.	ICMS Total		
111	SANTA VITORIA DO PALMAR	12.426.515,24	1.252.962,99	-	-	13.679.482,49	1.252.962,99	60.466.860,52		
82	NONOAI	1.082.486,82	-	31.574,64	916.510,39	2.030.558,15	948.085,03	13.122.201,00		
106	SANTANA DO LIVRAMENTO	16.383.755,34	843.551,00	-	-	17.227.279,86	843.551,00	51.646.565,54		
243	TAVARES	1.566.346,78	840.591,13	-	-	2.406.916,64	840.591,13	5.728.984,60		
181	CAMBARA DO SUL	2.789.413,77	772.376,41	-	-	3.561.750,44	772.376,41	7.747.884,21		
353	DERRUBADAS	855.706,95	744.261,52	-	-	1.599.932,54	744.261,52	5.720.306,76		
119	SAO FRANCISCO DE PAULA	7.727.758,60	601.904,66	56.070,37	-	8.385.710,76	657.975,03	24.449.136,45		
159	VIAMAO	3.810.823,50	554.992,83	-	8.340,79	4.374.101,99	563.333,61	82.921.779,70		
79	MOSTARDAS	4.503.628,49	549.655,42	-	-	5.053.273,51	549.655,42	16.481.198,46		
238	FORTALEZA DOS VALOS	1.465.366,70	-	547.358,33	-	2.012.725,02	547.358,33	10.693.019,11		

Fonte: Receita Estadual do Rio Grande do Sul

Em síntese: pode-se verificar que a maior parte do acréscimo na transferência da cota-parte decorrente do ICMS Ecológico advém de municípios notoriamente conhecidos por possuírem grandes extensões de seus territórios sob preservação ambiental.

Os dados extraídos junto à Secretaria da Fazenda comprovam que a principal natureza atualmente concedida ao ICMS Ecológico no âmbito do estado Rio Grande do Sul é compensatória. Isso porque o instituto, tal como modelado pelas Leis Estaduais nº 11.038/1.997 e nº 15.766/21, têm como finalidade precípua a compensação daqueles que municípios que possuem parte significativa de seus territórios impassíveis de exploração econômica pela presença de áreas de preservação ambiental, territórios indígenas ou áreas sob influência de barragens.

Ocorre que tal finalidade, ainda que verdadeira legítima, não se coaduna com a função promocional do Direito e a possibilidade de exercício da função indutora pelo Poder Público. Afinal, os subcritérios utilizados para o repasse do ICMS Ecológico são eminentemente factuais e independentes de uma postura volitiva por parte dos gestores municipais, impedindo a qualificação decisória destes últimos e a implementação de um modelo gerencial de Administração Pública.

Tal fato decorre da própria natureza das atribuições relativas aos subcritérios definidos pela legislação gaúcha, uma vez que, ainda que a fixação de áreas de preservação ambiental seja de competência comum de todos os entes federados⁵⁸, empiricamente constata-se que há

⁵⁸ Nos termos dos Arts. 23, VI e VII; 24, VI e VII, e 30, I e II; da Constituição Federal, e Lei nº 9.985/00.

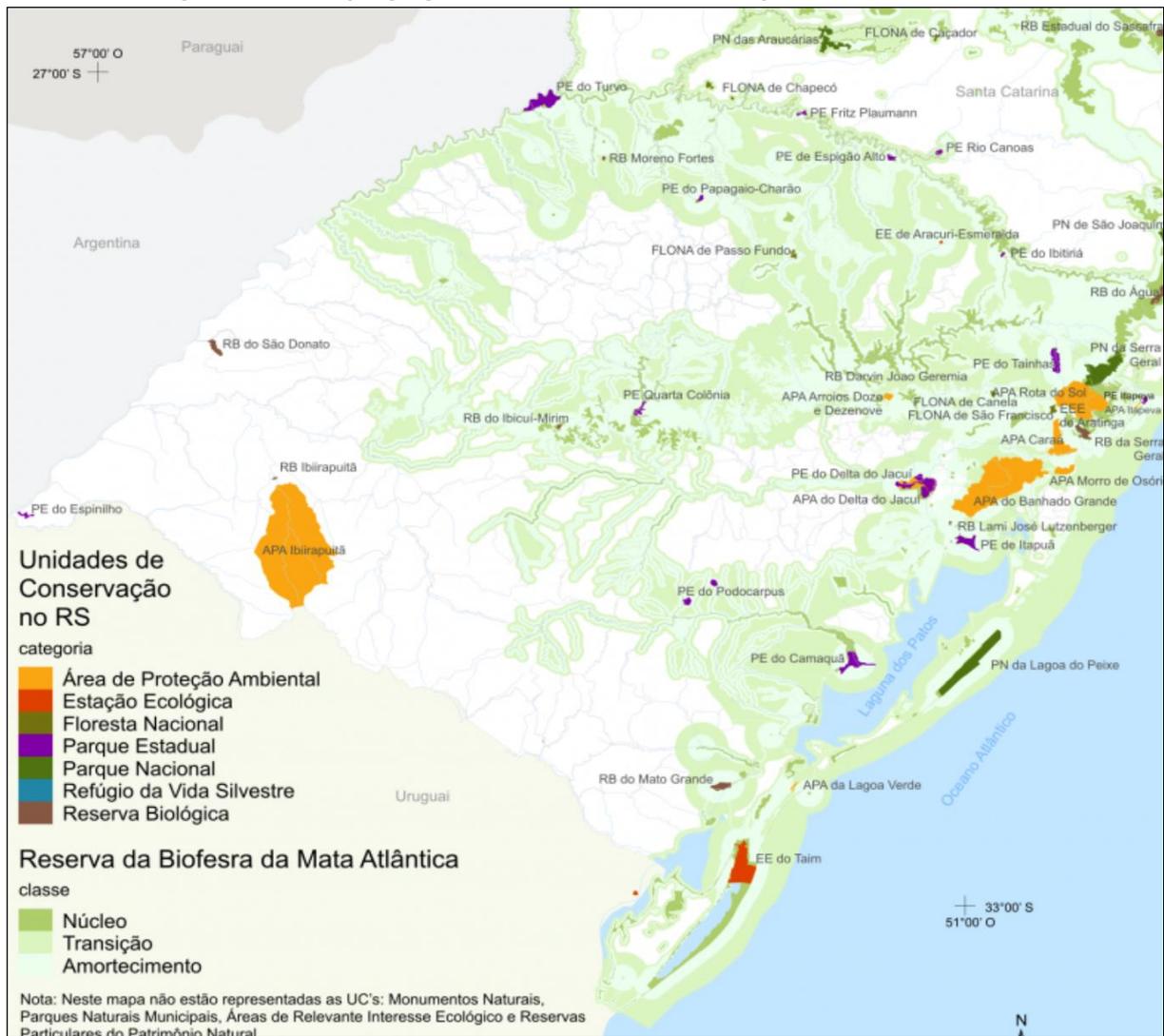
maior relevância⁵⁹ nas áreas estabelecidas por legislações federal ou estadual. Consequentemente, ainda que haja a possibilidade legal de atuação por intermédio de atividade legislativa municipal, verifica-se, na prática, que há pouca utilização de tal instrumento no Rio Grande do Sul, sendo uma das hipóteses exatamente a ausência de incentivos por uma postura mais proativa dos gestores locais.

No Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, quase metade (317.019,9 hectares) das áreas naturais protegidas são compostas pela Área de Proteção Ambiental Ibarapuitã, criada pela União em 1992 e que abrange os municípios de Alegrete, Quaraí, Rosário do Sul e Santana do Livramento. Em segundo lugar aparece a Área de Proteção Ambiental Rota do Sol (52.355,0 hectares), criada em 1997 por legislação estadual e que abrange os municípios de Cambará do Sul, Itati, Maquiné, São Francisco de Paula e Três Forquilhas.

Todos os municípios acima recebem vultuosos valores à título de ICMS Ecológico, sendo que, ainda que legítima a compensação pela inutilização de áreas ambientalmente protegidas, inexistente qualquer atividade volitiva pelos gestores municipais, tendo em vista a criação por legislação extravagante (federal ou estadual). A imagem abaixo, retirada do Atlas Socioeconômico do Rio Grande do Sul, apresenta as unidades de conservação no estado.

⁵⁹ A relevância citada envolve critérios de metragem das áreas, uma vez que é o requisito utilizado pela legislação estadual para o repasse da cota-parte do ICMS Ecológico aos municípios gaúchos. Assim, ainda que no Estado do Rio Grande do Sul existam, de fato, um número maior de unidades de conservação municipais, conforme dados constantes no Atlas Socioeconômico do Estado (são 39 municipais contra 24 estaduais e 10 federais), o fato é que a área abrangida pelas unidades da União e do estado são consideravelmente maiores em relação às municipais.

Figura 9: Localização geográfica das unidades de conservação no Rio Grande do Sul

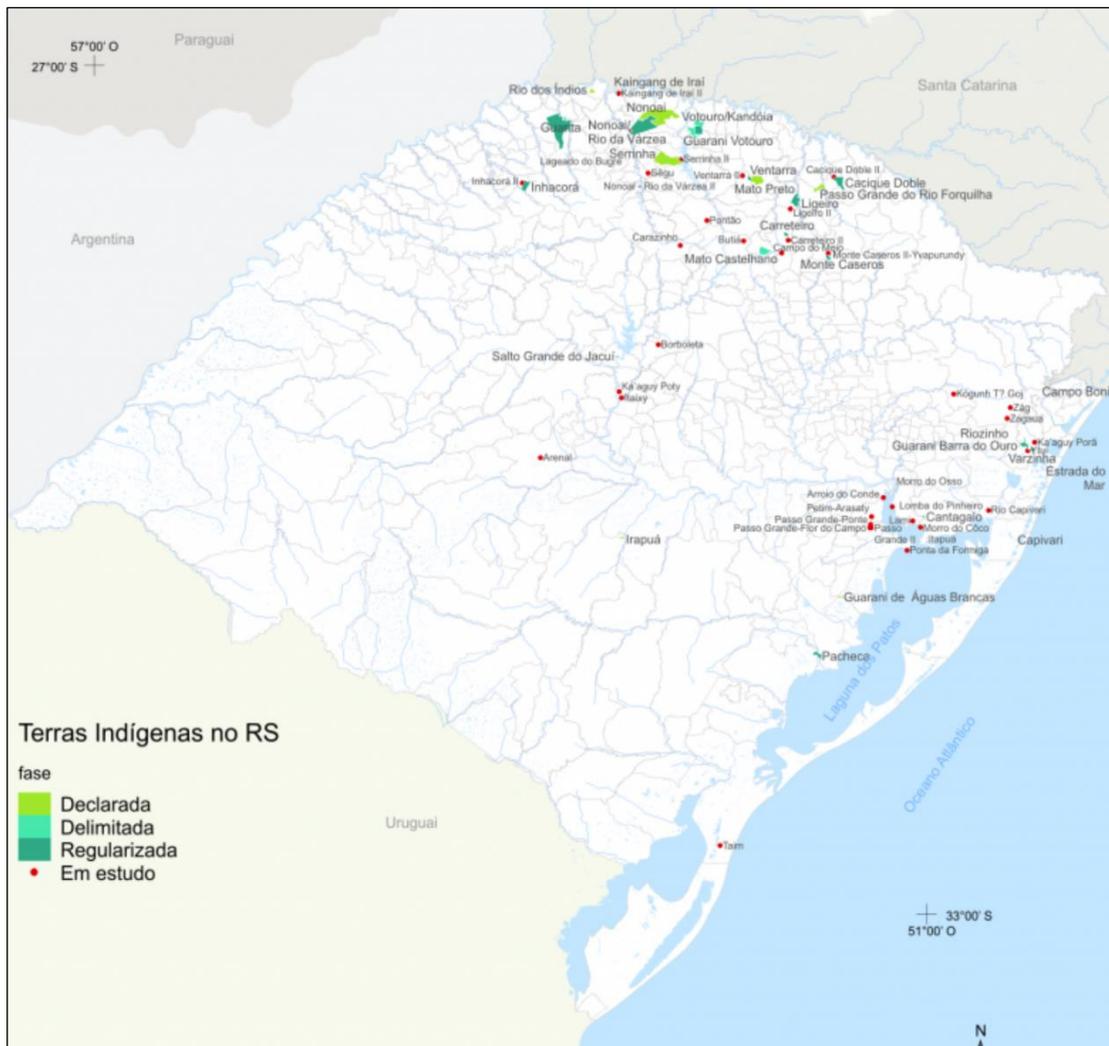


Fonte: Funai, SEMA e Ministério do Meio Ambiente - Elaboração: SEPLAG/DEPLAN – 08/2020

Já as áreas inundadas por barragens são definidas por meio de legislação federal (Art. 20, III; Constituição Federal) ou estadual (Art. 171, §1º, Constituição Estadual do Rio Grande do Sul), a depender das características do corpo hídrico. Assim, verifica-se que há expressa a impossibilidade de legislação municipal sobre o tema, tendo em vista a ausência de competência para tanto. Mais uma vez, constata-se que um dos subcritérios ambientais depende tão somente de situações fáticas, neste caso totalmente atreladas às políticas federais ou estaduais.

Finalmente, quanto ao último dos subcritérios previstos na legislação gaúcha, ressalta-se que os territórios indígenas são privativamente definidos pela União, nos termos dos Arts. 22, XIV, 176 e 231 da Constituição Federal, sendo expressamente vedada a legislação estadual ou municipal sobre a matéria. No âmbito do Rio Grande do Sul tais territórios estão centrados na região noroeste do estado.

Figura 10: Localização geográfica das terras indígenas no Rio Grande do Sul



Fonte: Funai, SEMA e Ministério do Meio Ambiente - Elaboração: SEPLAG/DEPLAN – 08/2020

Em outras palavras: a legislação gaúcha, ao estabelecer os subcritérios para o repasse do ICMS Ecológico, definiu repasses independentemente da postura dos gestores municipais, sendo em verdade um instrumento meramente compensatório. Desta forma, não há apenas a perda de uma oportunidade da utilização do sistema normativo como função, mas uma verdadeira contrariedade ao próprio texto constitucional.

Isso porque o Art. 225, *caput*, da CF/88, estabelece não apenas que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito de todos, mas que incumbe ao Poder Público sua defesa e proteção. Assim, exige-se do Poder Público a adoção de medidas que favoreçam à proteção do referido bem jurídico ambiental tutelado, sendo certo que a mera estipulação de medidas compensatórias não atinge integralmente a tal finalidade.

Desta forma, revela-se adequado o questionamento a respeito dos subcritérios adotados pela legislação local para o repasse do ICMS Ecológico no estado do Rio Grande do Sul,

notadamente diante das recentes mudanças do referido instituto e de sua manutenção, do ponto de vista ambiental, tal como originalmente formulado há três décadas. Tal abordagem não busca enfraquecer o instituto, mas, ao contrário, fortalece-lo, analisando possíveis cenários em que haja a valorização da proteção ambiental por meio da qualificação da decisão dos gestores municipais e a efetiva concretização dos objetivos pretendidos.

4.2 ANÁLISE COMPARADA: A SITUAÇÃO DE OUTRAS UNIDADES FEDERADAS

A alteração dos subcritérios relativos ao ICMS Ecológico reveste-se de notável complexidade, uma vez que não apenas envolve a definição da norma propriamente dita, mas também a consideração acerca de seus reflexos. Desta forma, e considerando que a necessidade de uma análise que transpasse pelas consequências práticas da decisão, revela-se pertinente a análise da legislação comparada de outras unidades da federação, em especial àquelas com realidades ambientais, sociais e econômicas similares ao Estado do Rio Grande do Sul.

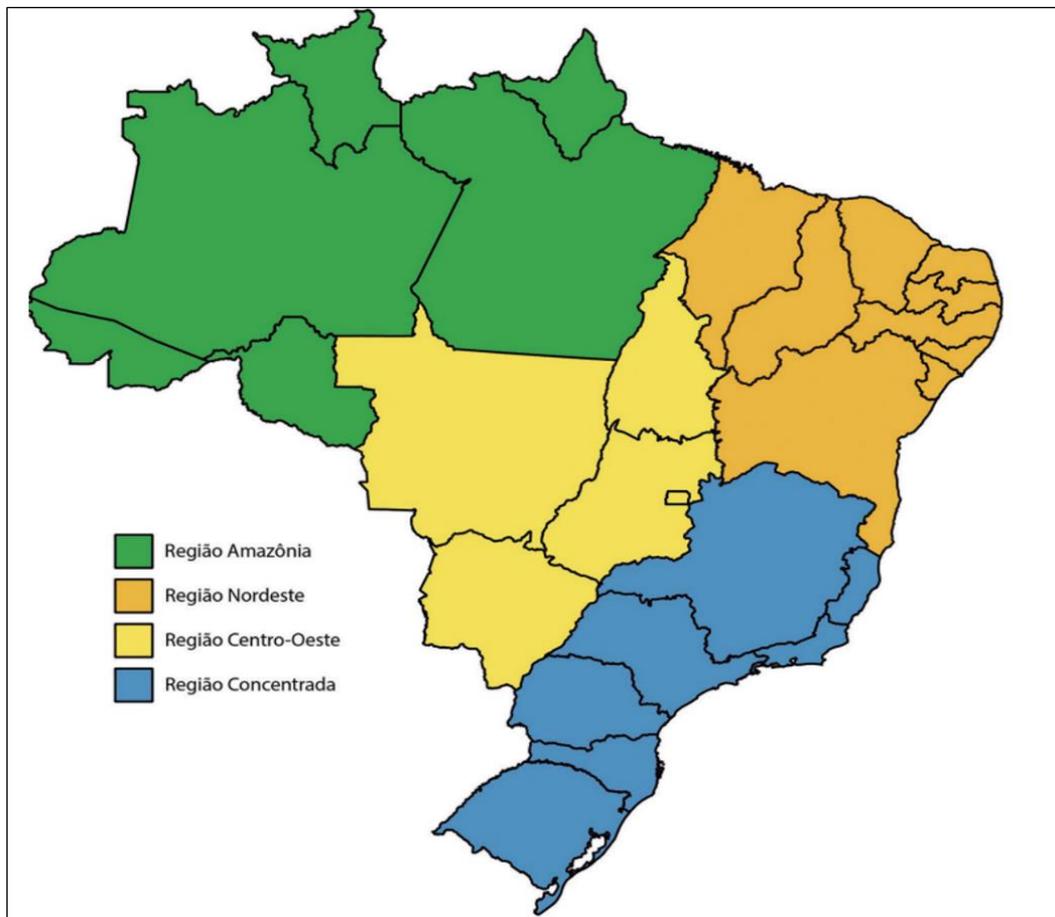
Desta forma, ainda que o território gaúcho tenha situações específicas que lhe são únicas, mostra-se não apenas possível, mas altamente recomendável, a análise do instituto do ICMS Ecológico em outros estados em condições semelhantes, razão pela qual foram analisadas as legislações dos estados localizados na região sul e sudeste. Importante salientar que a agregação das regiões sul e sudeste em uma única encontra respaldo teórico classificação proposta por Milton Santo e Maria Laura Silveira que, em 2001, ao contrário da divisão tradicional⁶⁰, separou o país em quatro regiões. Sobre o tema leciona Boscariol (2018):

Os autores propõem a divisão do país em “quatro brasis”, levando em consideração aspectos socioeconômicos e principalmente o meio geográfico presente nestas regiões, com foco no entendimento da articulação do território brasileiro a partir da inserção de nossa economia periférica no capitalismo globalizado. (Boscariol, 2018, p. 18)

A proposta feita pelos referidos autores mantém, em grande medida, a típica classificação adotada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), reduzindo, todavia, as cinco regiões usualmente consideradas para quatro. Desta feita, por meio de tal classificação há a junção das regiões sul e sudeste, dando origem à denominada “região centrada”, conforme imagem abaixo.

⁶⁰ Em 1941 o IBGE apresentou a proposta fundada em características fisiológicas, dividindo o Brasil em Norte, Nordeste, Sul, Leste e Centro Oeste. Tal classificação foi revisada em 1969, quando foi definida a atual regionalização do Brasil, sendo atualizada após a Constituição de 1988 e virtude do desmembramento e criação de novas unidades federadas.

Figura 11: Proposta de divisão do Brasil de acordo com Santos e Silveira (2021)



Fonte: Santos e Silveira (2001)

As considerações a respeito dos pressupostos utilizados para a utilização das regiões sul e sudeste (ou concentrada, nos termos de Milton Santos e Maria Silveira) são de fundamental importância para a correta análise e compreensão dos dados abordados na presente dissertação. Abaixo, apresenta-se quadro sinóptico em que são apresentadas a previsão legal do instituto do ICMS Ecológico nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Espírito Santo, bem como seu respectivo percentual e subcritérios, de forma sintética.

Quadro 1: Comparativo do ICMS Ecológico nos Estados do Sul e Sudeste

Unidade da Federação	Previsão Legislativa	Distribuição ICMS (%)	Subcritérios
Minas Gerais	Lei n. 13.803/00	1,10%	0,5% sistema de tratamento de lixo ou esgoto sanitário
	Lei n. 18.030/09		0,5% unidades de conservação ambiental
	Lei n. 24.431/23		0,1% área de ocorrência de mata seca
Espírito Santo	PL n. 7/2021 - REJEITADO		
Paraná	Art. 132 da Constituição Estadual	5,00%	Municípios que abriguem em seus territórios unidades de conservação ambiental, ou que sejam diretamente influenciados por elas, ou aqueles com mananciais de abastecimento público
	Lei n. 9.491/90		
	Lei Complementar n. 249/22		
Rio de Janeiro	Lei n. 5.100/07	2,50%	1,125% unidades de conservação e áreas de preservação permanente (desse percentual, 20% serão computados para áreas criadas pelos municípios)
			0,75% Índice de Qualidade Ambiental dos Recursos Hídricos
			0,625% coleta e disposição adequada dos resíduos sólidos
Rio Grande do Sul	Lei n. 11.038/97	7,00%	As áreas de preservação ambiental, as áreas de terras indígenas e aquelas inundadas por barragens, exceto as localizadas nos municípios sedes das usinas hidrelétricas
	Lei n. 15.677/21		
Santa Catarina	PL n. 0292/2023 - EM TRÂMITE		
São Paulo	Lei n. 8.510/93	1,00%	0,5% reservatórios para abastecimento de água
	Lei n. 424/22		0,5% unidades de conservação ambiental

Fonte: Elaborado pelo autor

O Quadro 1, acima, elenca algumas informações que, já de início, apontam a divergência do instituto do ICMS ecológico nas unidades federadas analisadas⁶¹. Primeiro, porque há a informação de que dois estados das regiões analisadas ainda não implementaram o instituto: Espírito Santo e Santa Catarina. O estado capixaba tentou a implementação do instituto através do PL nº 7/2021, o qual acabou sendo vetado pelo governo e posteriormente mantido na respectiva Assembleia Legislativa. Já no estado catarinense há atualmente em curso o PL nº 0292/2023, o qual busca instituir o ICMS Ecológico com a percentual de 1% com base na gestão dos recursos naturais e proteção do meio ambiente. Até a publicação desta Dissertação, o projeto não havia sido aprovado.

Segundo que, dentre os estados da região sul e sudeste, o Rio Grande do Sul é o que destina o maior percentual à título de ICMS Ecológico aos municípios,⁶² mas, paradoxalmente, é um dos dois únicos (juntamente com o Paraná) que possui apenas um subcritério para sua

⁶¹ Situação tende a se alterar com a Reforma tributária. Isso porque a previsão do IBS Ecológico não só é obrigatória, como também há a fixação do percentual a ser observado (5%).

⁶² Em verdade, de todas as unidades federadas o Rio Grande do Sul possui o quarto maior percentual de destinação à título de ICMS Ecológico segundo levantamento do IPEA, ficando atrás apenas do Acre (20%), Tocantins (13%) e Pará (8%).

equalização, ainda que subdivido em três níveis (áreas de preservação ambiental; territórios indígenas e áreas inundadas por barragens). Assim, praticamente todos os estados com o ICMS Ecológico implementado na região sul e sudeste do Brasil possuem subcritérios mistos para a quantificação dos repasses aos municípios, tanto quantitativos como qualitativos.

Seguindo a ordem cronológica de implementação do ICMS Ecológico, verifica-se que o Paraná foi o primeiro estado a estabelecer o instituto jurídico-tributário ainda no início da década de noventa. Ressalta-se, inclusive, que é o único dentre os estados analisados que possui previsão na Constituição Estadual do Estado do Paraná acerca do ICMS Ecológico, consoante art. 132, cuja redação é a seguinte:

Art. 132. A repartição das receitas tributárias do Estado obedece ao que, a respeito, determina a Constituição Federal.

Parágrafo único. O Estado assegurará, na forma da lei, aos Municípios que tenham parte de seu território integrando unidades de conservação ambiental, ou que sejam diretamente influenciados por elas, ou àqueles com mananciais de abastecimento público, tratamento especial quanto ao crédito da receita referida no art. 158, parágrafo único, II, da Constituição Federal.

Tendo em vista a própria natureza do texto constitucional, dotado de maior abstratividade, deixou o constituinte estadual o papel de regulamentar a distribuição do ICMS Ecológico à legislação infraconstitucional, tendo sido, à época da promulgação da Lei Estadual nº 491/90, estabelecido o percentual de participação de 5% na formulação do Índice de Participação dos Municípios (IPM). Ademais, foram utilizados como critério para o repasse os “municípios que abriguem em seus territórios unidades de conservação ambiental, ou que sejam diretamente influenciados por elas, ou aqueles com mananciais de abastecimento público.”

Em 2022 foi promulgada a Lei Complementar Estadual nº 249/22, que alterou os critérios para a formulação do Índice de Participação dos Municípios, bem como estabeleceu como requisito obrigatoriamente observado o indicador de melhoria da educação, nos termos da EC nº 108/20, com conseqüente redução da participação do valor adicionado. De toda forma, mantiveram-se inalterados tanto o percentual quanto os subcritérios atinentes ao ICMS Ecológico no âmbito do estado do Paraná.

Três anos após a instituição paranaense, estabeleceu o Estado de São Paulo subcritérios ambientais dentre àqueles responsáveis pelo repasse da cota-parte aos municípios paulistas. A instituição se deu por meio da Lei Estadual nº 8.510/93, a qual estabeleceu o percentual de 0,5% para a existência de reservatórios de água e 0,5% para a previsão de espaços territoriais especialmente protegidos, totalizando 1%.

Tendo em vista a necessidade de adequação à referida Emenda Constitucional nº 108/20, foi então promulgada a Lei Estadual nº 424/22 que, em síntese, adicionou o percentual escalado de 13% à título de melhoria dos índices da educação em detrimento da redução, também escalonada, do critério populacional. Assim como no Paraná, tanto o percentual quanto os subcritérios do ICMS Ecológico no estado paulista mantiveram-se inalterados.

Em 1997, o Rio Grande do Sul promulgou a Lei Estadual nº 11.038/97, a qual inseriu o instituto do ICMS Ecológico dentro do ordenamento jurídico gaúcho. À época, adotou o legislador estadual exclusivamente o subcritério quantitativo, tomando como intuito a função compensatória relativamente às áreas de preservação ambiental, territórios indígenas e áreas inundadas por barragens; com a previsão de alíquota de 7%. Tais previsões não foram alteradas com a Lei nº 15.677/21 que, adicionando o critério de melhoria educacional de forma paulatina, implicou na redução da participação tanto do valor adicionado quanto do critério populacional.

Logo após a virada do século houve a promulgação da Lei Estadual nº 13.803/00 pelo estado de Minas Gerais, a qual acabou implementando o ICMS Ecológico em território mineiro. O transcurso de mais de 10 anos desde a previsão original pelo Paraná mostrou-se benéfica ao instituto, que surgiu com critérios mais refinados e com o intuito de fazer valer a função promocional do Direito.

A redação original da lei mineira estabelecia o percentual de 1% a ser dividido, equanimemente, entre os subcritérios de tratamento ou disposição adequada do lixo ou esgoto sanitário e através do Índice de Conservação do Município, a qual considera “unidades municipais que venham a ser cadastradas”. Tal percentual foi posteriormente aumentado para 1,1% por meio da Lei Estadual nº 18.030/09, a qual incluiu também como subcritério relação percentual entre a área de ocorrência de mata seca em cada município e a área total deste, informada pelo Instituto Estadual de Florestas (IEF).

A referida lei ainda qualificou o critério de distribuição de acordo com o tratamento ou disposição adequada do lixo ou esgoto sanitário, estabelecendo uma série de requisitos e limitações visando a adequada utilização do instituto pelos municípios.

Art. 4º – Os valores decorrentes da aplicação dos percentuais relativos ao critério “meio ambiente”, de que trata o inciso VIII do art. 1º, serão distribuídos aos Municípios da seguinte forma:

- a) o valor máximo a ser atribuído a cada Município **não excederá o seu investimento inicial para a implantação do sistema**, estimado com base na população atendida e no custo médio per capita dos sistemas de aterro sanitário, usina de compostagem de lixo e estação de tratamento de esgotos sanitários, custo este fixado pelo Conselho Estadual de Política Ambiental – Copam -, observado o disposto em regulamento;
- b) sobre o valor calculado na forma da alínea “a” incidirá um **fator de qualidade variável de 0,1 (um décimo) a 1 (um), apurado anualmente**, conforme disposto em

regulamento, com observância de pressupostos de **desempenho operacional, gestão multimunicipal e localização compartilhada do sistema, tipo e peso de material reciclável selecionado e comercializado no Município por associação ou cooperativa de coletores de resíduos e energia gerada pelo sistema**; e
 c) o limite previsto na alínea “a” **decrecerá, anualmente, na proporção de 20% (vinte por cento) de seu valor**, a partir do décimo primeiro ano subsequente àquele do licenciamento ou autorização para operacionalização do sistema; (Rio Grande do Sul, 2000, art. 4º – grifo nosso)

Além de estabelecer originalmente um critério qualitativo visando a busca, pelos municípios, de um bem jurídico ambiental relevante (adequado tratamento ou disposição final de lixo ou esgoto sanitário), o Estado de Minas Gerais implementou mudanças que impactaram significativamente na qualificação do instituto jurídico-tributário. Trata-se de verdadeiro processo de qualificação na tomada de decisão dos gestores públicos municipais, amparada especial no instrumento consequencialista.

Afinal, a inclusão dos limitadores previstos nas alíneas “a” e “c” do referido dispositivo possivelmente decorreu da constatação pragmática de que alguns municípios estariam recebendo valores além do efetivamente gasto com as obras, reduzindo conseqüentemente o montante destinado aos demais. Isso porque o repasse da cota-parte do ICMS aos municípios consiste em sistemática em que quando um município aumenta sua participação, outro a reduz, traduzindo-se em uma diminuição dos repases.

Ademais, a inclusão do fato de qualidade da alínea “b” nitidamente favorece a otimização de desempenho na promoção do bem jurídico tutelado, em observância aos princípios norteadores de uma Administração Pública Gerencial. Tal fato deriva da adoção de critérios gerenciais para o aumento do repasse, denominado de “fator de qualidade”, o qual considera aspectos como “desempenho operacional, gestão multimunicipal e localização compartilhada do sistema”.

Em síntese: o legislador mineiro promoveu significativas melhores na legislação atinente ao ICMS Ecológico, incluindo não apenas critérios qualitativos para o repasse aos municípios, mas também estabelecendo limitadores e requisitos gerenciais.

O último estado das regiões sul e sudeste a instituir o ICMS Ecológico foi o Rio de Janeiro, por meio da Lei Estadual nº 5.100/07. A referida legislação local estabeleceu o percentual de 2,5% distribuídos em três subcritérios: I) existência de Reservas Particulares do Patrimônio Natural e Áreas de Preservação Permanente, com incentivo para a criação de novas áreas pelos municípios; II) índice de qualidade ambiental de recursos hídricos; e III) coleta e disposição adequada dos resíduos sólidos. Prevê a referida legislação:

Art. 2º - O percentual a ser distribuído aos municípios, em função do critério de conservação ambiental acrescido, será de 2,5% (dois vírgula cinco pontos percentuais) subtraídos da parcela total distribuída aos municípios de acordo com a Lei nº 2.664/96 e será implantado de forma sucessiva anual e progressiva, conforme os seguintes percentuais:

[...]

§ 2º - Os recursos a que se refere este artigo serão divididos entre os componentes do critério de conservação ambiental previsto no inciso VI do Artigo 1º da Lei nº 2.664/96 alterada, percentualmente, respeitada a progressividade da sua implantação estabelecida nos incisos do caput deste artigo, da seguinte forma:

I – área e efetiva implantação das unidades de conservação das Reservas Particulares do Patrimônio Natural – **RPPN**, conforme definidas no SNUC, e Áreas de Preservação Permanente – **APP**, 45% (quarenta e cinco por cento), **sendo que desse percentual 20% (vinte por cento) serão computados para áreas criadas pelos municípios;**

II – **índice de qualidade ambiental dos recursos hídricos, 30% (trinta por cento);**
 III – **coleta e disposição adequada dos resíduos sólidos, 25% (vinte e cinco por cento).**

§ 3º - **Os índices percentuais por município, relativos ao critério de conservação ambiental previsto nesta Lei, serão calculados anualmente pela Fundação CIDE em cooperação técnica com os órgãos ambientais do Estado,** atendendo às definições técnicas estabelecidas em decreto do Poder Executivo. (grifo nosso)

Seguindo a legislação mineira, estabeleceu a legislação carioca uma junção de subcritérios quantitativos e qualitativos, tendo estabelecido o importante critério de índice de qualidade ambiental dos recursos hídricos (não presente em Minas Gerais). Além disso, estabeleceu-se também o critério de adequada coleta e disposição de resíduos sólidos.

Importante salientar que o estado do Rio de Janeiro ainda não implementou, até a data da publicação desta Dissertação, alteração legislativa que importe em previsão de critérios de melhoria educacional dentre aqueles responsáveis pela transferência da cota-parte de ICMS aos municípios. Desta feita, é possível que sua inclusão gere repercussões nos demais índices estabelecidos, além do valor adicionado, tal como ocorreu nas outras unidades da federação⁶³.

Em síntese, percebe-se que o instituto do ICMS Ecológico teve um crescente aprimoramento e evolução com o decorrer de sua implementação pelos estados, tendo passado de mero mecanismo compensatório para um verdadeiro instrumento de gestão ambiental e qualificação da decisão do gestor público. Ocorre que a legislação gaúcha atinente ao referido instituto jurídico-tributário permanece a mesma desde sua implementação, há quase trinta anos, razão pela qual faz-se necessária uma reflexão acerca de uma possível mudança de paradigma no Rio Grande do Sul.

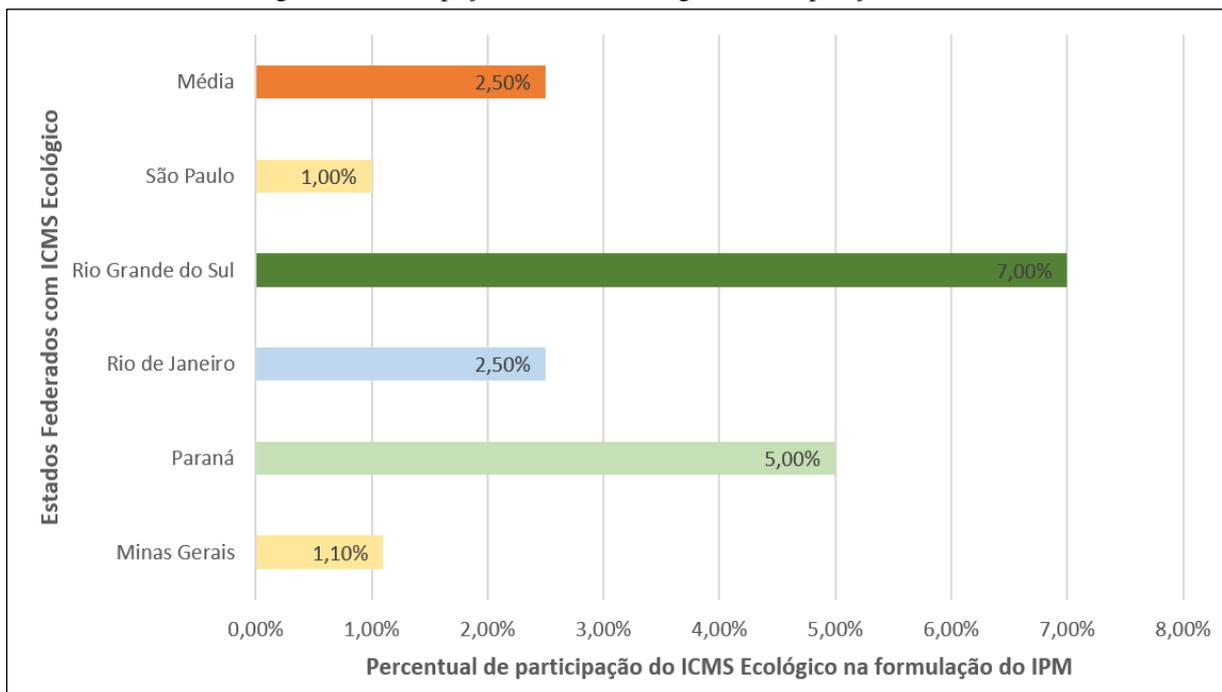
⁶³ Conforme verificado nas legislações comparadas a instituição do critério educacional, quando superior ao previsto na EC nº 108/20 no percentual de 10%, deu-se em detrimento do critério populacional (sendo que, obrigatoriamente, 10% devem advir da redução do critério do valor adicionado). No caso do estado do Rio de Janeiro a inclusão do critério ambiental igualmente se deu em prejuízo do critério populacional, nos termos do Art. 1º, §1º, da Lei Estadual nº5.100/07.

4.3 QUALIFICAÇÃO DA DECISÃO E ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL: INCLUSÃO DE ASPECTOS QUALITATIVOS NA LEGISLAÇÃO GAÚCHA

A análise da atual conjuntura do ICMS Ecológico no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul (subcapítulo 4.1, *supra*), bem como o estudo comparado do referido instituto jurídico-normativo nos demais entes federados do sul e sudeste (subcapítulo 4.2, *supra*), possibilitam três conclusões centrais para a presente dissertação.

A primeira refere-se ao fato do Rio Grande do Sul possuir o maior percentual, dentre os estados das regiões sul e sudeste (ou, concentrada), relativamente à parcela do ICMS Ecológico na formulação do Índice de Participação dos Municípios. O percentual atual de 7% estabelecido pela Lei nº 11.038/1997, e mantido pela Lei nº 15.766/2021, é 280% superior à média das demais unidades federadas comparadas, conforme apresentado na Figura 14, abaixo.⁶⁴

Figura 12: Participação do ICMS Ecológico na composição do IPM



Fonte: Elaborado pelo autor

A segunda conclusão diz respeito à relação entre a data de implementação do ICMS Ecológico e o grau de maturação da respectiva legislação. Isso porque o estado do Rio Grande

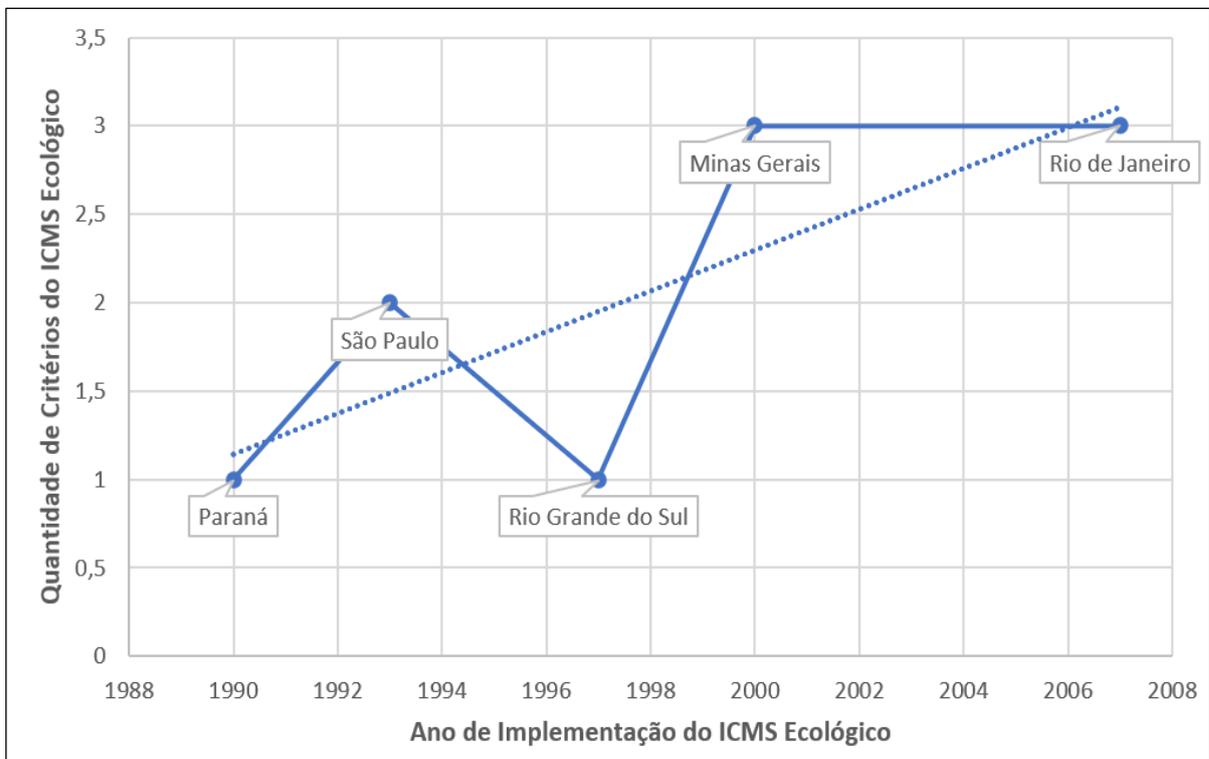
⁶⁴ Ressalta-se que com a redação da Reforma tributária, instituída pela EC nº 132/2023, o IBS Ecológico contará com obrigatoriamente 5% (cinco por cento) de participação, de modo que haverá uma redução no Rio Grande do Sul, ao passo que os demais estados da região sul e sudeste deverão ou aumentar o percentual ambiental (São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais) ou até mesmo instituí-lo, caso ainda não o tenham feito até o final da transição, como no caso dos estados de Santa Catarina e Espírito Santo. O único ente federado que atualmente não precisaria alterar os quantum destinado ao benefício ambiental seria o Paraná.

do Sul, mesmo sendo aquele que, percentualmente, mais distribui aos municípios à título de critérios ambientais, é um dos dois únicos dentre os entes estaduais comparados que possui apenas um subcritério distributivo (juntamente com o Paraná).

Além disso, a análise comparada permite constatar que os Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro possuem a maior quantidade de subcritérios para a formulação do repasse (três), sendo exatamente estes estados os que estabeleceram subcritérios qualitativos e que foram os últimos a implementar o instituto jurídico-tributário em seus respectivos territórios. Tal fato comprova o aprimoramento e maturação do instituto com o passar dos anos, fruto de uma possível comparação das experiências pretéritas dos demais entes federados e das constantes busca pela qualificação da tomada de decisão dos gestores municipais.

A Figura 15, a seguir, apresenta uma comparação entre o ano de implementação do ICMS Ecológico e a quantidade de subcritérios estabelecidos pela legislação local para o repasse aos municípios. Ademais, indica-se ainda, por meio da linha tracejada, a tendência linear do gráfico, demonstrando um aprimoramento do instituto com o passar dos anos.

Figura 13: Ordem cronológica de implementação do ICMS Ecológico



Fonte: Elaborado pelo autor

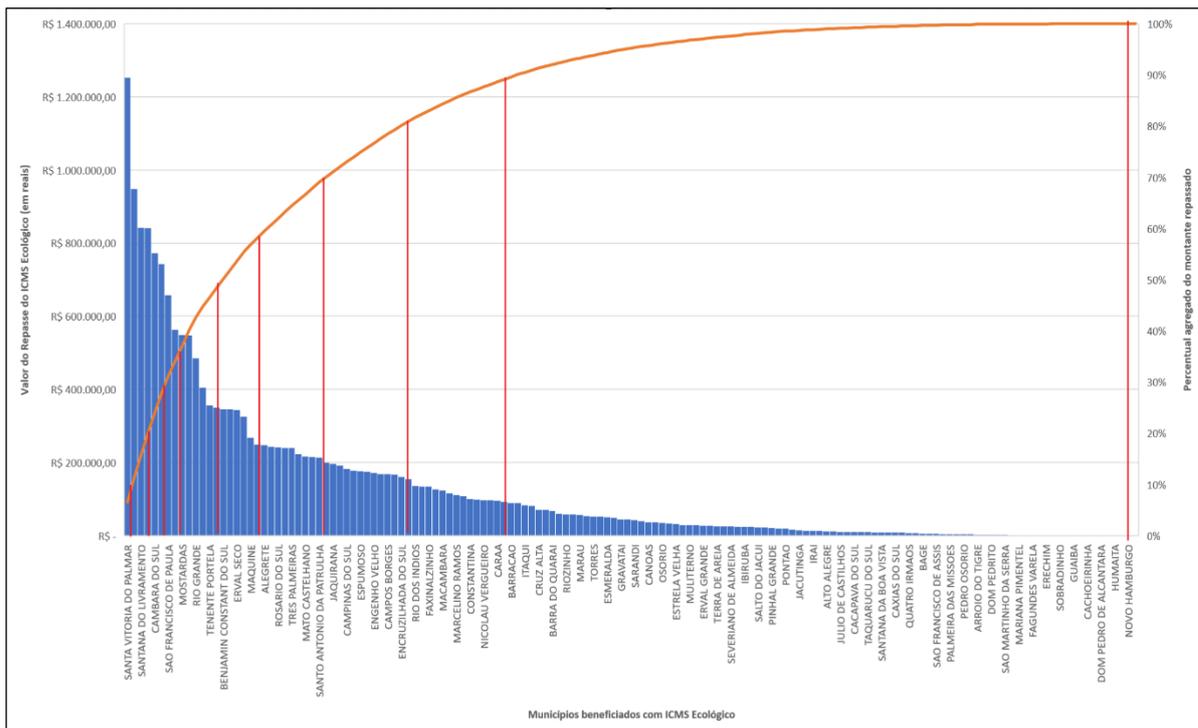
Por fim, os dados coletados permitem ainda concluir que o ICMS Ecológico, tal como atualmente desenhado no âmbito do Rio Grande do Sul, importa em um efetivo acréscimo no

repasse a menos de um terço dos municípios gaúchos. Desta forma, o atual arranjo normativo do instituto não apenas é manifestamente exclusivo (posto que abrange uma quantidade muito pequena de municípios gaúchos reativamente ao total), mas gera também uma indesejada inércia do gestor público municipal que em face do caráter exclusivamente compensatório do repasse. Em outras palavras: o critério ambiental atualmente desenhado é não apenas excludente, mas também injusto.

Assim, verifica-se que a atual legislação riograndense é duplamente indesejada. Primeiro, porque é altamente exclusiva, deixando de lado dois terços dos municípios gaúchos. Segundo, porque desconsiderada a função promocional do Direito, estando assim desconexa não apenas do modelo gerencial de Administração Pública, mas da própria exegese do texto constitucional. Em síntese: o ICMS Ecológico, tal como previsto atualmente, deixa à margem do instituto qualquer qualificação decisória por parte dos gestores municipais, reduzindo o alcance e a profundidade da gestão efetivamente adequada dos recursos ambientais.

Com a finalidade de melhor ilustrar as distorções da legislação local em termos práticos, a Figura 16, abaixo, ilustra o acréscimo, percentual e total, recebido pelos 148 municípios gaúchos beneficiados com o ICMS Ecológico no ano de 2021. A distribuição foi feita através do método agregado, representando de forma ilustrativa a concentração do repasse do benefício ambiental no âmbito do estado do Rio Grande do Sul.

Figura 14: Acréscimo decorrente do ICMS Ecológico no Rio Grande do Sul



Fonte: Elaborado pelo autor

As barras verticais na coloração azul indicam o montante, em reais, recebidos por cada município à título de ICMS Ecológico. Já a curva ascendente na coloração laranja corresponde ao somatório dos valores recebidos pelos municípios, dentro de uma sistemática agregativa, ao passo que as barras paralelas em vermelho indicam os pontos, relativamente ao agregado, que correspondem aos cortes de 10%; 20%; 30%; 40%; 50%; 60%; 70%; 80%; 90% e 100%, respectivamente, do volume total transferido.

A aproximação das barras vermelhas, no início do lado esquerdo do gráfico, demonstra uma notável concentração dos municípios beneficiados com o acréscimo decorrente do ICMS Ecológico. Em outras palavras: quanto mais próximas as barras vermelhas; maior a concentração. Por outro lado, percebe-se que os 10% dos recursos finais (entre os 90% e 100%) foram distribuídos a 91 municípios gaúchos, ao passo que os 90% dos recursos iniciais foram repassados a 57 municípios do estado. Tais dados comprovam o caráter manifestamente exclusivo do instituto da forma como atualmente redigido.

Ocorre que o instituto não é somente excludente; mas é também desigual. Excludente porque, conforme mencionado anteriormente, abarca menos de um terço dos municípios gaúchos. E desigual porque, mesmo dentre os municípios beneficiados, há uma enorme concentração na destinação dos recursos.

A finalidade compensatória impede o efetivo exercício da função promocional do Direito no âmbito do ICMS Ecológico gaúcho. Importante salientar que o que se busca não é a exclusão da finalidade compensatória do instituto, mas sim sua equalização, em especial quando considerada a relevância de outros bens jurídicos igualmente relevantes.

Afinal, não restam dúvidas de que os municípios que possuem grande parte de seus respectivos territórios indisponíveis em decorrência da necessidade de preservação ambiental, proteção dos territórios indígenas, ou inundados por barragens, merecem, justificadamente, um repasse adicional exatamente em decorrência da impossibilidade de exploração econômica. Tais restrições administrativas impactam negativamente na atividade econômica destes municípios afetados, gerando um valor adicionado inferior (que, mesmo após as recentes reformas constitucionais, continua sendo o principal critério na formulação do IPM).

Todavia, não se pode deixar de considerar que a existência de subcritérios qualitativos possui igual pertinência. Primeiro, porque possibilitam o exercício da função promocional do Direito, atribuindo ao sistema normativo a capacidade de moldar comportamentos através da imposição de sanções (positivas, no caso). Segundo, porque ao delinear critérios de conduta, o ICMS Ecológico acaba por qualificar a tomada de decisão dos gestores municipais, os quais, ao constatarem a possibilidade de um ingresso adicional de recursos, certamente considerarão

os critérios definidos pelo legislador estadual em prol daqueles bens jurídicos ambientalmente relevantes e escolhidos para serem tutelados.

Desta forma, conclui-se que uma junção de subcritérios quantitativos e qualitativos se revela não apenas favorável aos entes políticos, mas igualmente em consonância com o atual modelo gerencial de Administração Pública. Isso porque permite a composição de interesses que aparentemente revelam-se excludentes, mas são, em verdade, conjuntivos. Permitir a compensação daqueles municípios que se veem territorialmente limitados por restrições administrativas de ordem legal ou constitucional não invalida a busca pela promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, sobretudo mediante a fruição da função promocional do Direito.

Dentre os panoramas legislativos estaduais anteriormente mencionados, verifica-se que houve uma adequada harmonização de subcritérios quantitativos e qualitativos nas legislações mineira e carioca, sendo que na primeira o critério qualitativo perfaz 45,45% do ICMS Ecológico, ao passo que no Rio de Janeiro o critério qualitativo corresponde a 55% do referido instrumento jurídico-tributário. O gráfico abaixo ilustra a composição do ICMS Ecológico em tais legislações estaduais.

Figura 15 Subcritérios Quantitativo e Qualitativo nos estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro



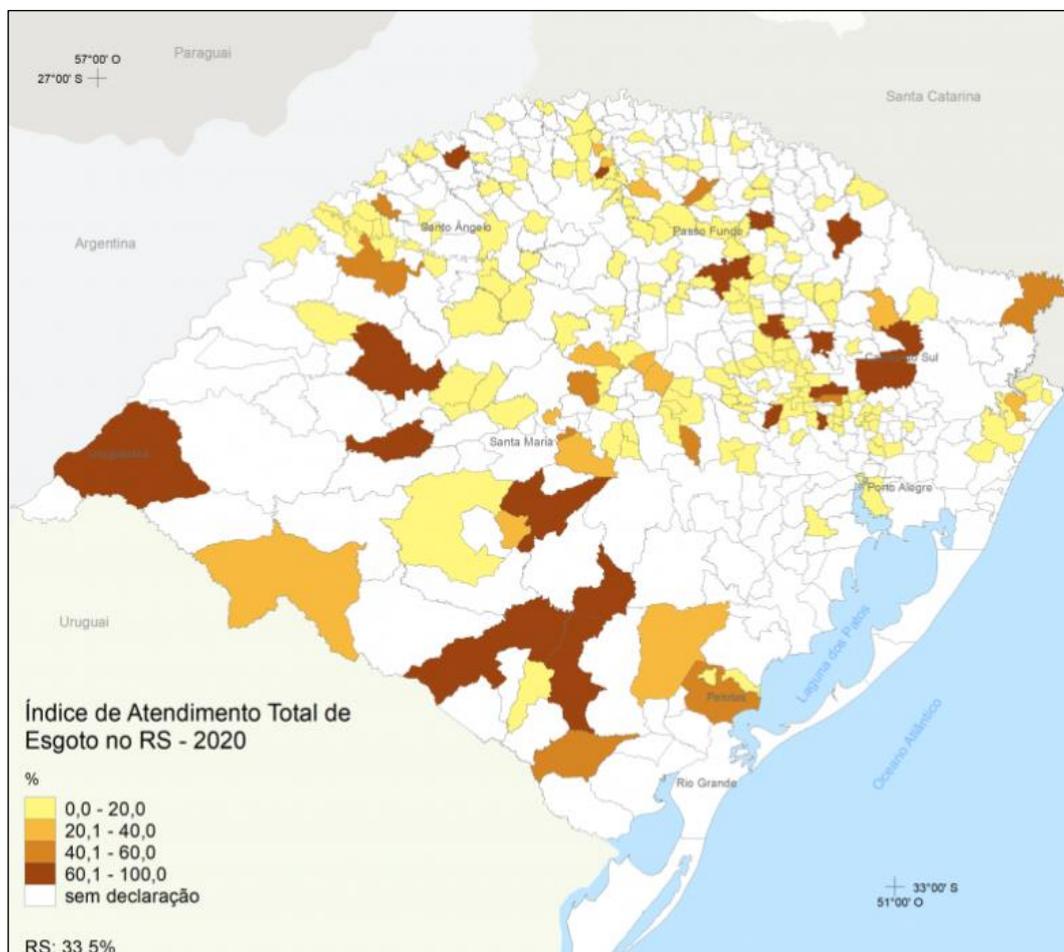
Fonte: Elaborado pelo autor

As experiências mineira e carioca evidenciam que há uma tendência de subdivisão mais equânime entre os subcritérios quantitativo e qualitativo, sendo que, no caso específico do Rio Grande do Sul, por possuir o maior dentre os percentuais atinentes ao ICMS Ecológico (7%), revela-se plausível uma parametrização que consiga harmonizar os intuitos compensatório e promocional. Desta forma, verifica-se que a adoção de critérios qualitativos não significa a necessária exclusão da função compensatória, sendo possível a manutenção de ambos de forma a equalizar a tutela ambiental almejada (compensatória *versus* promocional).

A experiência dos estados que implementaram critérios qualitativos é extremamente favorável à busca pela defesa ambiental e a qualificação da decisão dos gestores públicos municipais. Nesse sentido, as legislações mineira e carioca, ao relacionarem parcela da destinação do ICMS Ecológico relacionadas com o sistema de tratamento de lixo e esgotamento sanitário, mostram-se adequadas à realidade do Estado do Rio Grande do Sul, sobretudo considerando a situação do ente que sofre com os índices de adequação do esgotamento sanitário, consideravelmente abaixo da média nacional.

Segundo dados do Atlas Socioeconômico do Rio Grande do Sul, sob responsabilidade do Governo do Estado, o índice de esgoto tratado relativamente à água consumida (IN046), o qual expressa o percentual volumétrico de esgoto tratado em relação ao gerado, possui o índice de 25,7% no estado, sendo que a média do Brasil é de 50,8%. Além disso, o percentual da população gaúcha efetivamente atendida por rede coletora de esgoto em relação à população total é de 33,5%, enquanto a média nacional é de 55%. A Figura 18 apresenta o índice de atendimento total de esgoto no RS em 2020.

Figura 16: Índice de Atendimento Total de Esgoto no Rio Grande do Sul em 2020



Fonte: MDR/SNIS 2020 - Elaboração: SPGG/DEPLAN – jun./2022

Em contrapartida à situação verificada em território gaúcho, temos a experiência carioca, extremamente exitosa no tocante à melhoria dos índices de esgotamento sanitário e tratamento de lixo. O Centro Estadual de Estatísticas, Pesquisas e Formação de Servidores do Rio de Janeiro (CEPERJ) publica, anualmente, os critérios, medições e repasses do ICMS Ecológico no âmbito do estado carioca, sendo notáveis às melhorias advindas da implementação do instituto no estado.

Relativamente ao Índice de Tratamento de Esgoto⁶⁵ (ITE), constata-se que no ano de 2023 os três municípios mais bem classificados neste índice tiveram recentes e importantes investimentos no setor, sendo que todos destacaram a importância do instituto do ICMS Ecológico para a melhoria dos indicadores na municipalidade. A Tabela 2, abaixo, apresenta os municípios com o melhor Índice de Tratamento de Esgoto no ano de 2023.

Tabela 2: Índice de Tratamento de Esgoto no estado do Rio de Janeiro (2023)

MUNICÍPIO	ÍNDICE DE TRATAMENTO DE ESGOTO (ITE)	RANKING
Armação de Búzios	410	1º
Iguaba Grande	408	2º
São Pedro da Aldeia	408	3º

Fonte: Elaborado pelo autor

O município de Armação de Búzios, por exemplo, inaugurou em 2022 a estação de tratamento de esgoto mais moderna do estado do Rio de Janeiro, tendo investido cerca de R\$100 milhões na realização obra. No mesmo sentido os municípios de Iguaba Grande e São Pedro da Aldeia realizaram grandes investimentos no setor, tendo o Secretário Municipal de Meio Ambiente e Pesca, Mario Flavio Moreira, destacado a importância do ICMS Ecológica para qualificação das decisões dos gestores municipais:

É extremamente importante essa premiação porque ela incentiva os municípios a buscarem cada vez mais as metas para o ICMS ecológico. Conseguimos a liberação da licença ambiental da estação de tratamento de esgoto, que, inclusive, está sendo ampliada. Esse reconhecimento gratifica o nosso trabalho e nos motiva a crescer ainda mais.

De igual forma, a implementação de subcritérios qualitativos no ICMS Ecológico do estado carioca promoveu também melhoria nos indicadores dos índices de tratamento de lixo no estado. Isso porque com a utilização da função promocional do Direito, e a análise

⁶⁵ Razão entre o índice tratamento de esgoto do município (ITE) e a soma dos ITE's de todos os municípios do Estado.

econômica do instituto sob o viés consequencialista (efetivo recebimento de repasses), ocorre uma qualificação na tomada de decisão dos gestores municipais, favorecendo a promoção da defesa ambiental em conformidade com os bens jurídicos especialmente tutelados.

Relativamente ao Índice de Destinação de Resíduos Sólidos (IDRS), ressalta-se a experiência de Barra Mansa, que obteve a melhor classificação em 2023, tendo o Secretário Municipal de Meio Ambiente, Vinicius Azevedo, ressaltado a importância do encerramento das atividades do antigo lixão da municipalidade:

O Saae, de maneira eficaz, coordenou essa ação e deu total apoio à implantação do Centro de Resíduos Sólidos, em 2012. A unidade conta desde 2018 com a Central Geradora de Energia do Sul Fluminense, a partir do biogás, que é o gás proveniente da decomposição do lixo que, traz ganhos diversos principalmente na questão da redução do efeito estufa.

Ressalta-se, inclusive, que dentre os critérios utilizados para a formação do Índice de Qualidade do Sistema Municipal de Meio Ambiente no estado do Rio de Janeiro consta a existência, ou não, de remediação de vazadouros. Esta pode ser entendida como a aplicação de um conjunto de técnicas, em área contaminada por disposição inadequada, a fim de obtenção de remoção, contenção ou redução dos elementos contaminantes, buscando a reabilitação da área.⁶⁶

Importante ainda salientar que, em 2023, dos noventa e dois (92) municípios cariocas, noventa e um (91) receberam algum valor relacionados ao ICMS Ecológico, sendo a única exceção o município de Valença. Assim, o instituto gera acréscimo pecuniário a praticamente 99% dos entes municipais, situação diametralmente oposta à observada no território riograndense.

A Figura 19 apresenta a distribuição dos municípios localizados no Estado do Rio de Janeiro que receberam algum valor à título de ICMS Ecológico em 2023.

⁶⁶ Conceito definido nos termos constantes no Anexo III do Decreto Estadual do Rio de Janeiro nº 46.884/2019.

Figura 17: Municípios com e sem acréscimo decorrente do ICMS Ecológico no Rio de Janeiro



Fonte: Elaborado pelo autor

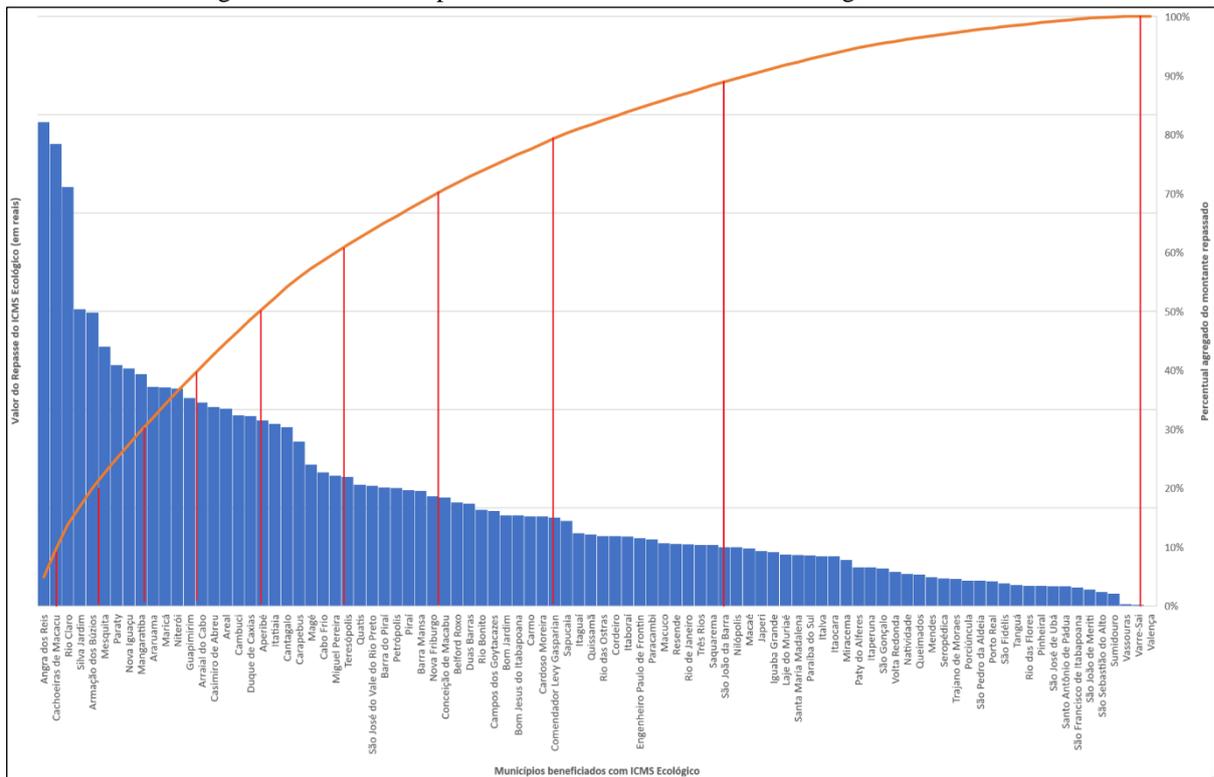
Atribui-se à grande distribuição do ICMS Ecológico no Rio de Janeiro aos subcritérios utilizados pelo legislador para o repasse aos municípios. Tal fato gera uma dispersão muito mais equânime e uniforme do que a observada no Estado do Rio Grande do Sul. Buscando realizar análise comparada com a situação gaúcha, apresenta-se abaixo gráfico da distribuição do ICMS Ecológico em território carioca, em valores brutos, tal como apresentado anteriormente relativamente ao RS (Fig. 19).

A análise dos dados permite constatar que há uma distribuição muito distinta da observada em território rio-grandense, o que fica evidente pelo distanciamento das barras vermelhas. Assim, conclui-se que a distância entre as barras paralelas vermelhas denota uma maior distribuição do ICMS Ecológico aos municípios cariocas.

A seguir, apresenta-se a Figura 20, com a dispersão do ICMS Ecológico no estado do Rio de Janeiro.⁶⁷

⁶⁷ As informações disponibilizadas pela CEPERJ não indicam o montante pecuniário gerado à título de ICMS Ecológico por município, razão pela qual tal dado não será informado no gráfico.

Figura 18: Acréscimo percentual decorrente do ICMS Ecológico no Rio de Janeiro



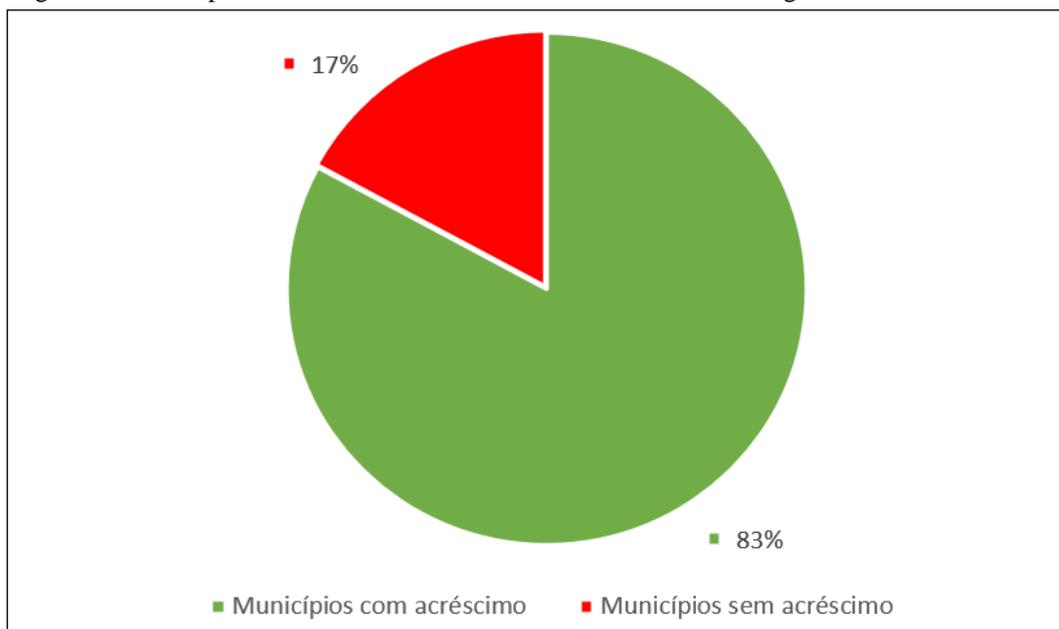
Fonte: Elaborado pelo autor

O Estado de Minas Gerais igualmente possui uma distribuição notavelmente mais equânime do ICMS Ecológico que a gaúcha, tendo como causa os especialmente os subcritérios utilizados. Em consulta ao portal da “Lei Robin Hood”⁶⁸, pode-se verificar que, de janeiro a novembro de 2023, dos 707 dos 853 municípios mineiros receberam algum valor de repasse da cota-parte de ICMS em decorrência do critério ambiental.

Tais dados chamam a atenção, especialmente se considerada a quantidade de municípios no território mineiro. Trata-se do ente da federação com mais municípios dentro da República Federativa do Brasil, possuindo 71,62% mais entes locais que o Rio Grande do Sul, que ocupa a terceira colocação nacional relativamente ao quantitativo de municípios. Ainda assim, verifica-se que 83% dos governos municipais receberam algum repasse à título de ICMS Ecológico.

⁶⁸ LEI ROBIN HOOD. Fundação João Pinheiro (FJP). Disponível em: <http://robin-hood.fjp.mg.gov.br/index.php/extrato>. Acesso em: 10 jan. 2024.

Figura 19: Municípios com e sem acréscimo decorrente do ICMS Ecológico em Minas Gerais



Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados disponibilizados pela Fundação João Pinheiro são esclarecedores nesse sentido. Isso porque há a expressa indicação mediante subdivisão por subcritérios, quais sejam: mata seca; saneamento e unidades de conservação. Consequentemente, a análise dos dados permite chegar à conclusão de que é exatamente na multiplicidade de subcritérios o principal fato para que haja a ampla distributividade do ICMS Ecológico no Estado de Minas Gerais. Isso porque, ao serem analisados os dados isoladamente, pode-se verificar que muitos municípios possuem ao menos um dos subcritérios, favorecendo a distributividade dos valores aos respectivos entes.

O subcritério de saneamento (sistema de tratamento de lixo ou esgoto sanitário, nos termos da lei), possui o percentual de 0,5%, correspondendo, em reais, em R\$ 65.936.125,46 no período analisado (janeiro a novembro de 2023). Este total foi dividido entre 542 municípios. Já o subcritério de unidades de conservação (conservação ambiental, nos termos da lei), possui o percentual de 0,5%, correspondendo, em reais, em R\$ 65.936.125,46 no período analisado (janeiro a novembro de 2023). Este total foi dividido entre 365 municípios. Por fim, o subcritério de unidades de mata seca (ocorrência de mata seca, nos termos da lei), possui o percentual de 0,1%, correspondendo, em reais, em R\$ 13.201.030,57 no período analisado (janeiro a novembro de 2023). Este total foi dividido entre 118 municípios.

Percebe-se, portanto, que a multiplicidade de subcritérios torna possível a abrangência de uma quantidade consideravelmente superior de municípios abrangidos, beneficiando entes que se encontram em situações distintas. Mais que isso: a previsão legislativa mineira, ao somar

os subcritérios quantitativo e qualitativo, possibilita a consecução da proteção de bens jurídicos diversos. Assim, ainda que haja o intuito compensatório do instituto (notavelmente por meio dos subcritérios de conservação e mata seca), há também o exercício da função promocional do Direito e a busca pela qualificação da decisão dos gestores públicos municipais (por meio do subcritério saneamento).⁶⁹

Nesse sentido, ressalta-se que as experiências dos estados que implementaram subcritérios qualitativos são extremamente exitosas quanto à proteção dos bens jurídicos ambientais especialmente protegidos. No caso específico do Estado do Rio Grande do Sul, vislumbra-se que a implementação de subcritérios qualitativos e a consequente utilização da função promocional do Direito poderia auxiliar na proteção e promoção dos recursos hídricos, que possuem notórios problemas em território gaúcho. Consta no Atlas Socioeconômico do Rio Grande do Sul a seguinte afirmação:

Muitos são os problemas ambientais no Rio Grande do Sul, resultantes na sua maioria, das formas de apropriação e uso que a sociedade faz dos chamados recursos naturais. Alguns desses problemas são facilmente identificáveis por abranger grandes extensões territoriais ou por influírem diretamente nas condições de qualidade de vida de um grande número de habitantes em diferentes locais do Estado. (Atlas Socioeconômico do Rio Grande do Sul).

Relativamente aos problemas em espécie, o próprio Governo do Estado apresenta as principais questões ambientais nas Bacias Hidrográficas do Guaíba, Litorânea e do Uruguai, destacando-se os seguintes: despejo de efluentes, enchentes, ocupação irregular, desmatamento e exploração indevida com rebaixamento e contaminação. A inclusão de um índice de qualidade dos recursos hídricos como condicionante ao repasse do ICMS Ecológico certamente levaria os gestores públicos municipais a se atentarem para políticas públicas voltadas a promoção de tal recurso natural.

Observa-se que muitos dos problemas indicados pelo próprio Governo no tocante ao uso indevido dos recursos hídricos decorrem de uma omissão estatal, sobretudo em nível municipal. Isso porque a proximidade com os fatos poluentes possibilita com que a esfera

⁶⁹ A título exemplificativo, cita-se o caso do município mineiro de Resplendor, primeiro colocado relativamente ao subcritério “saneamento” no período analisado (sistema de tratamento de lixo ou esgoto sanitário, nos termos da lei). O referido ente público possui Plano Municipal de Saneamento básico em que consta, expressamente, a necessidade de resolução conjunta entre as Secretarias de Meio Ambiente e de Planejamento para fins de estabelecimento de critérios e procedimentos para cálculo do Fatos de Qualidade de empreendimentos de tratamento e/ou disposição final de resíduos sólidos urbanos e tratamento de esgotos sanitários, ambos considerados no repasse de ICMS Ecológico. Disponível em: https://www.resplendor.mg.gov.br/abrir_arquivo.aspx/Volume_1__Gestao_Integrada_do_Saneamento_Basico_Municipal_?cdLocal=2&arquivo=%7B2D58CBA3-B2CC-235D-AE3D-ABEBBC7B754E%7D.pdf. Acesso em: 18 jan. 2024.

municipal tome posturas mais adequadas e céleres, sobretudo do ponto de vista da fiscalização e repressão. Desta forma, práticas como o desmatamento e o despejo de efluentes poderiam ser mais facilmente evitados se houvesse uma efetiva postura pelos gestores municipais, ressaltando-se assim a necessidade de uma qualificação decisória, sobretudo através de um viés consequencialista.

Nesse ponto, é importante salientar que o referido indicador, por estar dentro da competência estadual e, portanto, de sua autonomia legislativa, pode ser elaborado de modo a congregiar uma série de subíndices, promovendo assim uma maior abrangência e proteção ambiental. A Companhia Ambiental do Estado de São Paulo (CETESB) indica ao menos oito índices de qualidade das águas, a saber:

1. IQA – Índice de Qualidade das Águas
2. IAP – Índice de Qualidade das Águas Brutas para Fins de Abastecimento Público
3. IET – Índice do Estado Trófico
4. IVA – Índices de Qualidade das Águas para Proteção da Vida Aquática e de Comunidades Aquáticas
5. ICF – Índice da Comunidade Filantrópica
6. ICZres – Índice da Comunidade Zooplancônica para Reservatórios
7. ICB – índice da Comunidade Bentônica
8. IB – Índice de Baneabilidade

Consequentemente, a formulação de um critério relacionado aos recursos hídricos que buscasse a mitigação dos problemas já identificados pelo Atlas Socioeconômico do Estado certamente favoreceria a promoção de um meio ambiente ecologicamente mais equilibrado, em consonância com os ditames constitucionais.⁷⁰ Isso porque permitiria a qualificação decisória dos gestores municipais que, em busca de maiores quotas das respectivas cota-partes de ICMS, buscariam favorecer a proteção ambiental, fator que se revela ainda mais relevante no caso do bem jurídico em questão, o qual possui notório grau de proximidade com questões locais.

Em síntese, verifica-se que a legislação estadual do Rio Grande do Sul padece de critérios qualitativos que a um só tempo promoveriam a função promocional do Direito, com a respectiva qualificação das decisões dos gestores municipais, e que também mitigariam parte dos problemas ambientais já conhecidos e identificados pelo próprio Estado. Assim, ainda que

⁷⁰ Relativamente a este ponto, ressalta-se que o estado do Rio de Janeiro possui parcela do ICMS Ecológico destinada à proteção dos recursos hídricos, o qual é formado pela junção de critérios quantitativos e qualitativos. Isso porque o legislador carioca optou por inserir tanto um critério de natureza compensatória (área drenante existente no município relativamente ao território total), como um critério de natureza qualitativa (índice de tratamento de esgoto – ITE), nos termos do Anexo II do Decreto Estadual nº 46.884/2019.

seja de fato relevante o efeito compensatório do ICMS Ecológico no estado, faz-se necessária uma mudança de paradigma, ensejando a conjunção de critérios qualitativos que possam de fato auxiliar na promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entender o Direito como função, além do papel meramente estrutural, requer uma nova visão do ordenamento jurídico. Requer entender que o Direito não existe por si e para si; mas sim dentro de uma conjuntura social em que está inserido. Requer enxergar na autoridade normativa não somente a perpetuação do *status quo*; mas a possibilidade da alteração comportamental dos destinatários. Requer a superação da visão autocentrada para uma visão conglobante.⁷¹

A norma, enquanto manifestação da autoridade estatal, exprime o conceito de legalidade, mas não tem uma existência isoladamente sustentável. Enquanto fato, carece de uma justificação que atinge o campo filosófico, sem a qual perde a razão de ser. Trata-se do que Habermas entende como reconhecimento racionalmente motivado⁷², que, inserido dentro do conceito de racionalidade comunicativa, impõe a superação da metafísica kantiana por meio da formação intersubjetiva de consenso.

Consequentemente, deve o Direito reverberar a realidade, retirando desta sua legitimidade. Segundo Gamba (2021):

A legitimidade do direito, portanto, não pode se fundar no próprio direito, mas deve estar fundada em normas decorrentes de entendimentos comunicativos de cidadãos que interagem num mundo da vida dotado de racionalidade comunicativa e não contaminado pela ação intencional típica dos sistemas, em especial do econômico. (Gamba, 2021, [s./p.])

Exatamente por tal motivo o ordenamento jurídico precisa estar não apenas em conformidade com a realidade empiricamente verificável, mas também em consonância com os objetivos pretendidos pelo Estado, notadamente no que concerne à proteção de bens jurídicos especialmente tutelados. Trata-se de uma definição presente, compatível com a realidade, com objetivos prospectivos.

Ocorre que a atual legislação gaúcha atinente ao ICMS Ecológico se encontra não apenas dissociada da realidade; mas também desconexa de qualquer função promocional do Direito e de sua utilização funcional.

⁷¹ Ainda que usualmente utilizada dentro do espectro do direito penal, pode-se aplicar a teoria conglobante para os demais ramos jurídicos. Afinal, seu conceito busca a harmonização dos diversos ramos do Direito com a busca pela unidade.

⁷² Ainda que a teoria de Habermas esteja inserida dentro de um paradigma procedimentalista, ou seja, a utilização das Ciências Jurídicas enquanto meio para uma convivência harmônica, entende-se cabível o paralelo uma vez que há a necessidade de correspondência do Direito com a sociedade, uma vez que aquele é fruto desta; e não o contrário.

O relato histórico do federalismo brasileiro analisando brevemente nesta dissertação demonstra que há uma crescente valorização da proteção ambiental, sobretudo no campo constitucional. Tal proteção iniciou-se sobretudo com a Constituição de 1988, sendo que a recente reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe novos contornos para a temática, incluindo a defesa do meio ambiente como princípio do Sistema Tributário Nacional, com efeitos irradiantes para todo o ordenamento jurídico.

Ocorre que a estipulação genérica de competências, desatreladas de recursos suficientemente aptos a fazerem frente às demandas, revela-se extremamente danosa para os entes subnacionais, que se veem frustrados na capacidade de atender plenamente suas competências. Nesse sentido, a força arrecadatória centrípeta da União revela-se extremamente danosa ao pacto federativo, uma vez que faz com que os entes subnacionais tornem-se dependentes dos repasses de receitas realizados.

Tais repasses, como regra geral, foram vinculados pelo constituinte como forma de garantir maior segurança jurídico-financeira aos Estados e Municípios, sendo esta vinculação não apenas em relação ao antecedente normativo (hipóteses de transferência), mas também relativamente ao consequente normativo (montantes e mecanismos de repasse). Ocorre que relativamente ao ICMS deixou margem de discricionariedade aos legisladores estaduais passível de ocasionar a implementação da função promocional do Direito.

Isso porque, inobstante a assimetria do Federalismo Fiscal brasileiro, possuem os estados-membros importante instrumento jurídico-normativo previsto no texto constitucional para a implementação de políticas públicas que estejam em conformidade com a realidade dos respectivos entes: a possibilidade de livre estipulação de significativa parcela da cota-parte do ICMS a ser repassada aos municípios. É exatamente neste ponto que reside a convergência do Federalismo Fiscal, Administração Pública Gerencial, consequencialismo e qualificação da decisão dos gestores públicos municipais.

A crescente valorização do meio ambiente culminou na sua previsão como bem jurídico especialmente tutelado em sede constitucional. Trata-se de previsão expressa e com efeitos irradiantes a todo o ordenamento, incumbindo ao Poder Público sua promoção. Daí porque 17 estados-membros instituíram o ICMS Ecológico em seus respectivos territórios.

Tal instituto jurídico-tributário tem como pressuposto a indicação de critérios ambientais como requisito ao repasse de parcela da cota-parte do ICMS aos municípios, sendo livremente definido pela legislação estadual. Assim, impõe-se ao legislador local a responsabilidade de, analisando a situação do estado e suas respectivas peculiaridades, definir os critérios que melhor atendam aos objetivos da Administração.

Trata-se de implementação do modelo de Administração Pública Gerencial, que busca alterar o estigma burocrático ao estabelecer a busca da eficiência como objetivo central a ser perseguido. Inserido neste panorama da nova Administração há a figura do consequentialismo, assim entendido como instrumento apto implementar uma melhoria na tomada de decisão dos gestores públicos. Nesse sentido, ressalta-se as alterações promovidas na legislação federal por intermédio da Lei nº 13.655/18, e posteriormente na internalizadas na legislação gaúcha por meio da Lei nº 15.621/2021, as quais exigem dos gestores públicos a adoção de uma postura proativa e apta a efetivamente solucionar, da melhor maneira possível, as demandas colocadas.

Diante das alterações promovidas no âmbito da Administração Pública em geral, e da postura que se espera dos atualmente gestores públicos, faz-se necessária uma alteração da legislação relativa ao ICMS Ecológico no âmbito do Rio Grande do Sul. Isso porque, ainda que seja louvável o protagonismo gaúcho ao ser um dos primeiros estados a instituir o referido instituto (que, ressalta-se, possui o maior percentual dentre os estados das regiões sul e sudeste), verifica-se que há uma necessidade de aprimoramento da lei, sobretudo quando comparada com a redação de outras unidades federadas.

Afinal, a atual redação da lei riograndense é uma das duas únicas (juntamente com o Paraná), que possui apenas um subcritério para formulação do índice do ICMS Ecológico, sendo ainda pautado tão somente formulado de forma quantitativa. Assim, os requisitos elencados pelo legislador local pautam-se exclusivamente na função compensatória do instituto, a qual, a despeito de legítima, deixa de exercer uma influência sobre a tomada de decisão dos gestores públicos municipais. Neste ponto, importante salientar que a reforma tributária instituída pela EC nº 132/2023 abre uma janela de oportunidade para a revisitação da legislação estadual.

À época do início do presente trabalho não haviam perspectivas concretas de uma reforma tributária. É bem verdade que há muito se falava sobre sua necessidade, mas as propostas eram diversas e os interesses políticos distintos, inexistindo consenso mínimo para a tramitação dos projetos então apresentados. Quando o governo do ex-presidente Jair Messias Bolsonaro (2019-2022) desistiu de sua tramitação, imaginou-se que por mais uma vez a reforma seria jogada para o futuro. Não foi o que ocorreu.

A então Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 teve rápida tramitação legislativa no ano de 2023, notadamente por conta dos interesses políticos envolvidos na matéria e a necessidade de demonstração de compromisso do governo recém eleito com o denominado “Novo Arcabouço Fiscal” (um novo regime fiscal sustentável instituído pela Lei Complementar nº 200/2023 em substituição ao antigo “Teto de Gastos”). Ao final de sua

tramitação, a referida PEC deu origem à Emenda Constitucional nº 132/2023, alterando significativamente o Sistema Tributário Nacional (IBS).

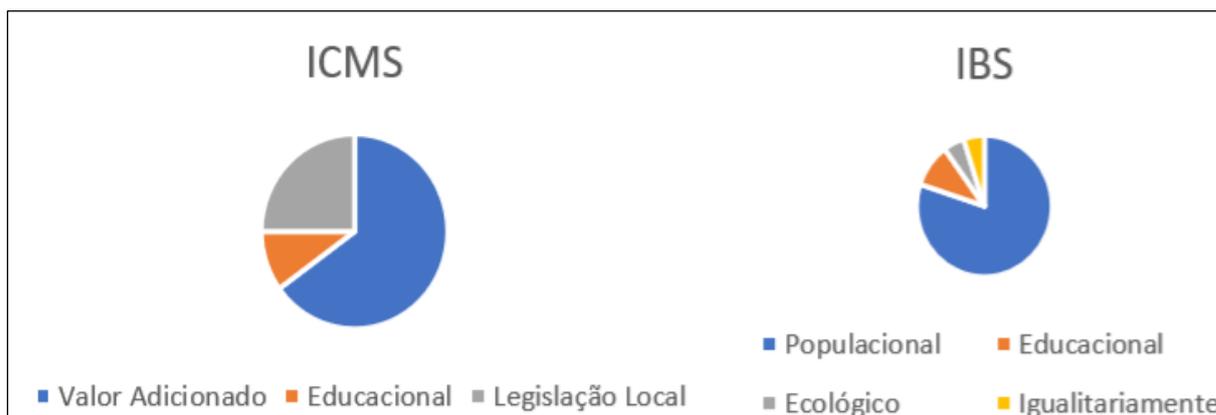
Uma das principais alterações (se não a maior) é a previsão da instituição do Imposto Sobre Bens e Serviços, de competência compartilhada dos Estados, Distrito Federal e Município (Art. 156-A; CF/88). Este imposto tem como finalidade congrega o ICMS (de competência estadual) e o ISS (de competência municipal), simplificando o Sistema Tributário Nacional por meio de um tributo único, com alíquota definida, e com hipóteses restritas de benefícios fiscais.

Em uma análise inicial, poder-se-ia imaginar que não haveria razões para a manutenção das análises relativamente ao ICMS Ecológico, tendo em vista que sua extinção agora é certa e conhecida (mais precisamente em 2033, nos termos do Art. 129 do ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT). Ocorre que, ao contrário do imaginado, a reforma tributária não trouxe o fim do ICMS Ecológico, mas sim sua nova roupagem, fazendo-se ainda mais necessária a análise do instituto para a adequação dos entes federados quanto às previsões constitucionais.

Isso porque a EC nº 132/2023 alterou significativamente as disposições relativas à repartição das receitas tributárias previstas no Art. 158 do texto constitucional, estabelecendo, no tocando à distribuição de 25% do produto IBS aos municípios⁷³, a observância dos seguintes requisitos: a) 80% relativamente à população dos municípios; b) 10% conforme a melhoria nos resultados de aprendizagem, de acordo com o que dispuser lei estadual; c) 5% de acordo com indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual; e d) 5% igualmente entre todos os municípios. O gráfico abaixo apresenta uma comparação entre os critérios para distribuição do ICMS (Art. 158, §1º; CF/88) e os critérios para distribuição do IBS (Art. 158, §2º CF/88).

⁷³ Tal previsão encontra-se no Art. 158, §2º, da CF/ 88, a qual irá substituir o regramento previsto no §1º que estabelece atualmente estabelece os critérios para repasse da cota-parte dos 25% do ICMS aos municípios.

Figura 20: Critérios para repasse da cota-parte do ICMS e IBS



Fonte: Elaborado pelo autor

A redação trazida pela reforma tributária alterou drasticamente os critérios anteriormente previstos para o repasse aos municípios. Primeiro, porque extinguiu a previsão relativa ao Valor Adicionado, o qual, até então, era o princípio critério a ser considerado para o repasse da cota-parte aos municípios, sendo nos últimos anos definido em 65%⁷⁴. Segundo, porque excluiu da discricionariedade do legislador estadual o percentual de 25% para a livre estipulação de critérios, uma vez que, conforme a redação constitucional, a lei local irá tão somente regulamentar o repasse relativo aos índices de aprendizagem e de preservação ambiental, nos termos dos incisos II e III do Art. 158, §2º. Terceiro, porque com a atuação redação agora prevê obrigatoriamente o repasse de acordo com indicadores de preservação ambiental, deixando de ser uma faculdade do ente estadual a sua previsão, o qual deverá obrigatoriamente observar o percentual pré-definido de 5% (aumentando, portanto, a média do critério ambiental até então observado, ao menos nos estados das regiões sul e sudeste).

Desta forma, constata-se que os critérios para repasse da cota-parte do IBS aos municípios são definidos pelo próprio texto constitucional, não havendo mais margem para o legislador local atuar neste sentido. O que dependerá de lei estadual é a regulamentação dos repasses relativos aos indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de preservação ambiental (espécie de subcritérios dentro do critério já definido pela Constituição Federal). O Quadro 2, abaixo, apresenta as principais diferenciações entre os institutos do ICMS Ecológico e do IBS Ecológico.

⁷⁴ Pode-se ainda citar o fato de que a expressividade do critério relativo ao Valor Adicionado foi repassada para o critério populacional. Tal alteração revela-se interessante uma vez que, conforme evidenciado no presente trabalho, foi exatamente o critério populacional que mais perdeu espaço nas legislações estaduais com as recentes reformas. Imagina-se que tal alteração se deu em virtude de uma maior busca pela repartição equânime dos recursos, impedindo que municípios com uma pujante atividade econômica (e, portanto, já beneficiados em certa medida pelas atividades), recebam ainda mais recursos, ampliando a desigualdade entre os entes municipais.

Quadro 2: Comparativo dos institutos do ICMS Ecológico e IBS Ecológico

	Instituição	Percentual	Subcritérios
ICMS Ecológico	Facultativo	Livremente Estipulado	De acordo com Lei Estadual
IBS Ecológico	Obrigatório	Obrigatoriamente 5%	De acordo com Lei Estadual

Fonte: Elaborado pelo autor

É exatamente dentro deste contexto de formulação dos subcritérios pelos entes estaduais é possível verificar que há uma janela de oportunidade para melhoria da legislação local. Afinal, os Estados deverão adequar⁷⁵ suas respectivas leis locais para estar em conformidade com a EC nº 132/2023, de modo que, tendo em vista a nova redação constitucional, torna-se possível o aprimoramento do instituto.

No caso específico do Rio Grande do Sul há duas peculiaridades. A primeira é que a legislação gaúcha referente ao IBS Ecológico deverá prever a redução do atual percentual de 7% para 5%, tal como previsto no Art. 158, §2º, III, sendo o único, dentre os estados da região sul e sudeste, que sofrerá uma diminuição (em contrapartida todos os outros Estados – à exceção do Paraná - terão um aumento).

A segunda peculiaridade diz respeito exatamente ao objeto tratado na presente dissertação: a necessidade de implementação de subcritérios qualitativos. Isso porque a nova redação constitucional aboliu o critério do valor adicionado (anteriormente definido em 65%), substituindo-o pelo critério populacional (estipulado em 80%). Consequentemente há uma perda da necessidade de uma contrapartida compensatória àqueles municípios que possuem grande parte de seus territórios impassíveis de apropriação econômica, tal como até então ocorria.

O fundamento compensatório do instituto no território gaúcho tem uma razão de existir de ordem fática: considerando que a maior parte da cota-parte do ICMS Ecológico é repassado observando-se o valor adicionado gerado, o qual demanda a efetiva exploração econômica do território do município (por meio dos setores primário ou secundário da economia); e tendo em vista que determinadas limitações legais impedem tal exploração (áreas de preservação, áreas indígenas e áreas de barragens), faz-se necessária a compensação aos municípios afetados.

Ocorre que o valor adicionado não será um critério a ser observado para o repasse do IBS Ecológico, tendo sido substituído pelo critério populacional. Tal alteração, inclusive, visa

⁷⁵ Ressalta-se ainda que os Estados que não possuem atualmente o ICMS Ecológico terão, obrigatoriamente, que instituir o IBS Ecológico, como no caso de Santa Catarina e do Espírito Santo.

uma melhor distribuição dos recursos dentre os entes municipais e uma redução das desigualdades regionais.

Afinal, o fato de um determinado município ter um valor adicionado expressivo decorre de uma economia pungente, a qual, invariavelmente, traz reflexos de ordem econômica: maior geração de empregos, maior arrecadação pelo ente municipal, investimentos diretos e indiretos na região, dentre outros. Assim, ao atribuir-se um repasse significativamente maior aos municípios com mais valor adicionado, acaba-se por aumentar ainda mais as desigualdades regionais entre os entes municipais. Ganha-se mais por gerar mais riqueza.

Ainda que tal correlação premial seja válida, há invariavelmente o efeito indesejado de aumentar as desigualdades sociais. Tal situação revela-se ainda mais sensível naqueles municípios que, a despeito de possuírem um valor adicionado baixo relativamente aos demais, possuem um índice populacional alto. Nestes casos há um paradoxo de ordem econômica: recebe-se menos recursos para uma população maior (e que, portanto, demanda mais serviços do município).

Nesse sentido o constituinte derivado acabou por excluir o critério atinente ao valor adicional, dando exatamente ao critério populacional a maior relevância dentre àqueles a serem observados para o repasse aos municípios. Ademais, foi ainda instituída a obrigatoriedade de repasse de forma igualitária entre os municípios, promovendo uma equalização das transferências, em conformidade com esta busca pela redução das desigualdades regionais.

Desta forma, conclui-se que houve uma perda das próprias razões e fundamentos que sustentam o caráter exclusivamente compensatório no Estado do Rio Grande do Sul, razão pela qual há uma janela de oportunidade para repensar o instituto não apenas à luz da reforma tributária, mas igualmente diante da atual conjuntura da proteção ambiental e da função promocional do Direito.

Tal oportunidade se traduz, ao final, na qualificação da tomada de decisão por meio da efetiva utilização do consequencialismo. Afinal, sabe-se que muitos municípios dependem diretamente dos repasses financeiros recebidos dos estados, de modo que, ao incluir critérios qualitativos que demandem dos gestores locais uma postura proativa, poder-se-ia alcançar melhores índices de proteção ambiental em conformidade com os bens jurídicos que se pretende proteger.

O estudo comparado com os estados que implementaram subcritérios qualitativos demonstra o êxito desta política pública e do exercício da função promocional do Direito.

Primeiro, relativamente à quantidade de municípios abrangidos por repasses de ICMS decorrentes do critério ambiental: 99% no Rio de Janeiro e 83% em Minas Gerais; contra 30%

no Rio Grande do Sul. A inclusão de subcritérios qualitativos torna o instrumento notavelmente menos excludente.

Segundo, relativamente à melhoria dos indicadores atinentes aos bens jurídicos especialmente protegidos. O Estado do Rio Grande do Sul possui índice de esgoto tratado consideravelmente abaixo da média nacional, conforme informações divulgadas pelo próprio Atlas Socioeconômico do Estado. Paralelamente vê-se no Estado de Minas Gerais, o qual possui um extenso território, além da maior quantidade de municípios dentre os estados-federados, índice de tratamento superior à média nacional.

Em síntese, a ausência de previsão de subcritérios qualitativos no Estado do Rio Grande do Sul não se coaduna com a atual visão do Direito enquanto função. Assim, ainda que legítima e justa a previsão do instituto em seu caráter compensatório, o estudo comparado com outras unidades da federação revela que a conjugação com critérios qualitativos gera não apenas uma distribuição mais ampla dos repasses, mas também uma postura proativa dos gestores municipais.

Conseqüentemente há uma melhoria que beneficia não apenas o estado-federado, enquanto ente político, mas igualmente os municípios que o compõe. Primeiro, porque permite com que o legislador estadual estabeleça subcritérios que fomentem a defesa daqueles bens jurídicos que merecem especial proteção, como é o caso dos recursos hídricos no Rio Grande do Sul. Segundo, porque ao prever critérios qualitativos demanda-se dos gestores municipais atos concretamente destinados a dar efetividade à proteção almejada.

Assim, faz-se necessária uma mudança de paradigma do ICMS Ecológico no Estado do Rio Grande do Sul, promovendo-se a inclusão de critérios qualitativos para o repasse da cota-parte dos municípios, de modo a possibilitar o exercício da função Promocional do Direito e uma qualificação da decisão dos gestores públicos.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de Reformas. **Revista de Administração Pública**: Rio de Janeiro. Edição Especial Comemorativa, 2007.
- ALEXY, Robert. Direito Constitucional e Direito Ordinário. Jurisdição Constitucional e Jurisdição Especializada. **Revista dos Tribunais**, ano 92, v. 809, p. 54-73, março 2003.
- AGENDA 21. **Ações prioritárias: Comissão de Políticas de Desenvolvimento Sustentável e da Agenda 21 Nacional**. 2. ed. Brasília: Ministério do Meio Ambiente, 2004, p. 73-74.
- ALMEIDA, Gilson Cesar Borges de. **A extrafiscalidade na tributação ambiental: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável**. Dissertação de Mestrado. 2023. (Direito). Universidade de Caxias do Sul. 2003.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANTUNES, Paulo de B. **Federalismo e Competências Ambientais no Brasil**. 2. ed. Barueri: Grupo GEN, 2015. E-book. ISBN 9788522497959. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522497959/>. Acesso em: 14 out. 2022.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARBOSA, Camilo de Lelis Colani; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Compreendendo os novos limites à propriedade: uma análise do Artigo 1.228 do Código Civil Brasileiro. **Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil**, Porto Alegre, v. 2, n. 9, 2004, p. 73-93.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 55-56.
- BENTHAM, Jeremy. **Uma introdução aos princípios da moral e da legislação**. Editora Abril: São Paulo, 1979.
- BRANDÃO, Rodrigo; FARAH, André. Consequencialismo no Supremo Tribunal Federal: uma solução pela não surpresa. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 7, n. 3, p. 834, set./dez. 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5380/rinc.v7i3.71771>. Acesso em: 22 jan. 2024.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 ago. 2022.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Parecer Prévio e Síntese do Relatório sobre as contas do Presidente da República – Exercício de 2019**. Disponível em:

<https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2019/beneficios-tributarios-financeiros-e-crediticios.htm>. Acesso em: 16 dez. 2019.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114>. Acesso em: 4 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 586.224. São Paulo. Relator: Luiz Fux. Decisão: 05/03/2015. DJe: 08/05/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 6.808. Distrito Federal. Relatora: Cármen Lúcia. DJe: 28/04/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.142. Ceará. Relator: Luis Roberto Barroso. DJe: 01-07-2022.

BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/jovensenador/home/arquivos/textos-consultoria/o-federalismo-brasileiro>. Acesso em: 3 ago. 2023.

BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2008/12/08/pedro-simon-defende-previas-para-escolha-de-candidatos-a-presidencia-da-republica>. Acesso em: 4 jan. 2024.

BRASIL. Governo Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/novembro/periodo-de-transicao-para-novo-sistema-tributario-tera-o-minimo-de-complexidade-diz-appy>. Acesso em: 20 dez. 2023.

BOARATI, Vanessa. **Economia para o direito**. Barueri: Editora Manole, 2006. E-book. ISBN 9788520443309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520443309/>. Acesso em: 16 dez. 2023.

BRITO, R. de O.; MARQUES, C. F. Pagamento por serviços ambientais: uma análise do ICMS Ecológico nos estados brasileiros. **Planejamento e Políticas Públicas**, [s./l.], n. 49, 2021. Disponível em: [//www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/727](http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/727). Acesso em: 22 dez. 2023.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2001.

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Brasília: UNB, 1991.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOSCARIOL, Renan Amabile. Região e regionalização no Brasil: uma análise segundo os resultados do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM). *In*: MARGUTI, Bárbara Oliveira; COSTA, Marco Aurélio Costa; PINTO, Carlos Vinícius da Silva (Orgs.). **Territórios em números: insumos para políticas públicas a partir da análise do IDHM e do IVS de municípios e Unidades da Federação brasileira**. Brasília: IPEA/INCT, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8911>. Acesso em: 24 nov. 2023.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627222. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627222/>. Acesso em: 14 dez. 2023.

CARDOSO, Fernando Henrique. Notas sobre a reforma do Estado. **São Paulo: novos estudos**, São Paulo, n. 50, p. 5-12, 1998.

CARMO, C. A.; DASSO JÚNIOR, A. E.; HITNER, V. Federalismo, democratização e construção institucional no governo Hugo Chavez. *In*: LINHARES, P. T. F (Org.). **Federalismo Sul-Americano**. Rio de Janeiro: IPEA, 2014, p. 38.

CARNEIRO, Rodrigo Alvares. A importância da teoria dos custos do direito para o estudo do acesso à justiça nos tribunais judiciais brasileiros. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 90, n. 2, jul./dez. 2018. ISSN 2448-2307. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/237649>. Acesso em: 4 out. 2022.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 143.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – Esalq/USP - Universidade de São Paulo (USP). **PIB do Agronegócio Brasileiro**. São Paulo. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 15 dez. 2023.

CINTRA, Marcos. **Aprovação da reforma tributária: o que pode significar para o setor de serviços?** Consultor Jurídico (Conjur). 14 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-14/a-aprovacao-da-reforma-tributaria-o-que-pode-significar-para-o-setor-de-servicos/>. Acesso em: 15 dez. 2023.

CODATO, Adriano. **Os mecanismos institucionais da ditadura de 1937: uma análise das contradições do regime de Interventorias Federais nos estados**. UFPR. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/his/a/VYsQZtND8PBNWp3Vm7XjRpx/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 03 ago. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 09 - **Demonstração do Valor Adicionado**, 2008. Disponível em: www.cpc.org.br. Acesso em: 08 dez. 2023.

COPANHIA AMBIENTAL DO ESTADO DE SÃO PAULO (CETESB). **Índices de Qualidade das Águas**. Disponível em: <https://cetesb.sp.gov.br/wp-content/uploads/sites/12/2017/11/Apendice-D-Indices-de-Qualidade-das-Aguas.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2023.

COMPARATO, Fábio K. **Rumo à justiça**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502178588. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502178588/>. Acesso em: 22 dez. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, **Justiça em números 2021**. Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 10 out. 2022.

CONSIDERA, Claudio; TRECE, Juliana. **Indústria de transformação brasileira: à beira da extinção**. Função Getúlio Vargas (FGV), Rio de Janeiro: 2022. Disponível em: <https://portal.fgv.br/artigos/industria-transformacao-brasileira-beira-extincao>. Acesso em: 10 dez. de 2023.

DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014.

ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa. Notícias. **Assembleia mantém veto a ICMS Ecológico**. Publicado em 04/10/2022. Disponível em: <https://www.al.es.gov.br/Noticia/2022/10/43699/assembleia-mantem-veto-a-icms-ecologico.html>. Acesso em: 25 nov. 2023.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 90, p. 240-251, 1994.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 288.

FERREIRA, Diego; KRETER, Ana Cecília; SOUZA JR., José Ronaldo de C. **Comércio exterior do agronegócio**: agosto de 2023. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/09/comercio-exterior-do-agronegocio-agosto-de-2023/>. Acesso em: 15 dez. 2023.

FIORILLO, Celso Antônio P.; FERREIRA, Renata M. **Direito ambiental tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017. E-book. ISBN 9788547228248. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547228248/>. Acesso em: 22 dez. 2023.

FOLLONI, André; DIB, Natália Brasil. **A função promocional do Direito e as novas exigências da pesquisa científica em direito tributário**. XXIII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 2014. ISBN: 978-85-68147-93-1. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufpb/livro.php?gt=192>. Acesso em: 17 nov. 2023.

FRIEDRICH, Carl J. **Teoria constitucional federal y propuestas emergentes**. In: MACMAHON, Arthur (Coord.). *Practica del federalismo*. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 1955, p. 541-63.

FUX, Luiz. **Processo Civil e Análise Econômica**. Barueri: Grupo GEN, 2020. E-book. ISBN 9788530991999. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530991999/>. Acesso em: 19 dez. 2023.

GAMBA, João Roberto G. **Teoria Geral do Estado e Ciência Política**. Barueri: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559770908. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770908/>. Acesso em: 19 dez. 2023.

GRUPENMACHER, Betina Treiger *et al.* **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2012, p. 213. (Vol. I).

HART, Herbert Lionel Adolphus. In: ARAUJO, Mateus P. **Análise econômica do Direito e teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**. (Coleção Teoria e História do Direito). 2022. E-book. ISBN 9786556275819. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556275819/>. Acesso em: 23 dez. 2023.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo, Editora WMF Martins Fontes, 2019.

HORTA, Raul Machado. O Federalismo no direito constitucional contemporâneo. **Revista latino-americana de estudos constitucionais**, Belo Horizonte, n. 1, p. 713-470, jan./jun., 2003.

HORTA, Raul Machado. As novas tendências do federalismo e seus reflexos na Constituição brasileira de 1988. **Revista do Legislativo**, Belo Horizonte, n. 25, p. 14-25, jan./mar. 1999.

HORTA, Raul Machado. Organização Constitucional do Federalismo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 87, ano 22, p. 5-22, jul./set. 1985.

HORTA, Raul Machado. Reconstrução do federalismo brasileiro. **Revista de informação legislativa**, v. 18, n. 872, p. 13-28, out./dez. 1981.

JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 13-41, novembro 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>. Acesso em: 10 jan. 2023.

KANT, I. **A metafísica dos costumes**. Tradução de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003.

KRELL, A. J. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos. **Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias**. FGV Direito Rio – CJUS: Papers e textos para discussões. 2016. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/24319>. Acesso em: 10 de dez. de 2023.

LOUREIRO, W. **Experiências nacionais e internacionais de incentivos a conservação ambiental**. 2003. Monografia (Pós-graduação) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003.

LOVISI, Pedro. **Reforma tributária trata ambiente como pilar, mas beneficia emissores de carbono**. Folha de São Paulo. São Paulo. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/11/reforma-tributaria-trata-ambiente-como-pilar-mas-beneficia-emissores-de-carbono.shtml>. Acesso em: 18 nov. 2023.

MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. **Os artigos federalistas**. Tradução de Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

MARTINS, Humberto Falcão. Reforma do Estado e coordenação governamental: as trajetórias de políticas de Gestão Pública na Era FHC. *In*: ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita (Orgs.). **O Estado numa era de reformas: os anos FHC**. Brasília: MP, SEGES, 2002, p. 209-280.

MATIAS-PEREIRA, José. **Administração Pública**. 5. ed. Barueri: Grupo GEN, 2018, p. 129-130. E-book. ISBN 9788597016093. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597016093/>. Acesso em: 04 set. 2023.

MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MINAS GERAIS. Fundação João Pinheiro. **Lei Robin Hood**. Disponível em: <http://robinhood.fjp.mg.gov.br/index.php/extrato>. Acesso em: 10 jan. 2024.

MINAS GERAIS. Agência Minas. **Minas tem 87% da população urbana atendida com serviços regulares de coleta de esgoto**. Disponível em: <https://www.agenciaminas.mg.gov.br/noticia/minas-tem-87-da-populacao-urbana-atendida-com-servicos-regulares-de-coleta-de-esgoto>. Acesso em: 18 jan. 2024.

MUKAI, Paulo Toshio. **Direito Administrativo Sistematizado**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

NOHARA, Irene Patrícia D. **Direito Administrativo**. Barueri: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774289. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774289/>. Acesso em: 13 dez. 2023.

NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do Direito Administrativo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2012.

NOHARA, Irene Patrícia; MARRARA, Thiago. **Processo administrativo: Lei nº 9.784/99 comentada**. São Paulo: Atlas, 2009.

QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa: delimitação no Direito Constitucional brasileiro**. 2012. 321f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

PEREIRA, Fábio Franco. **A federação no constitucionalismo brasileiro**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 91-101.

PEREIRA, L. C. B. Uma reforma gerencial da Administração Pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, [s./l.], v. 49, n. 1, p. 5-42, 2014. DOI: 10.21874/rsp.v49i1.360. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/360>. Acesso em: 04 jan. 2024.

PEREIRA, L. C. B. Da administração pública burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público - RSP Brasília 73 (Especial 85 Anos) 53-87 novembro/2022**. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v73.ib.8722>. Acesso em: 10 ago. 2023.

PEREIRA, L. C. B. Os primeiros passos da reforma gerencial do estado de 1995. *In*: D'INCAO, Maria Angela; MARTINS, Hermínio (Orgs.). **Democracia, Crise e Reforma: Estudos sobre a era Fernando Henrique Cardoso**. São Paulo: Paz e Terra, 2010.

POGREBINSCHI, Thamy; EISENBERG, José. Pragmatismo, Direito e Política. **Revista Novos Estudos Cebrap**, Rio de Janeiro, n. 62, p. 107-122, março 2002. Disponível em: https://thamypogrebinschi.files.wordpress.com/2014/10/pragmatismo_direito.pdf. Acesso em: 10 jan. 2023.

PREFEITURA DE BARRA MANSA. Notícias. **Barra Mansa é premiada em 1º lugar por melhorias nos índices de tratamento de resíduos sólidos**. Disponível em: <https://barramansa.rj.gov.br/barra-mansa-e-premiada-em-1o-lugar-por-melhorias-nos-indices-de-tratamento-de-residuos-solidos/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PEDRO DA ALDEIA. Notícias. **ICMS Ecológico 2023: São Pedro da aldeia conquista 2º lugar no ranking estadual de Gestão Ambiental**. Disponível em: <https://pmspa.rj.gov.br/icms-ecologico-2023-sao-pedro-da-aldeia-conquista-2%E2%81%B0-lugar-no-ranking-estadual-de-gestao-ambiental/>. Acesso em: 20 dez. 2023.

RAMIREZ, José Maria P. **Série IDP - Linha direito comparado: Integração supranacional: dimensões da proteção multinível dos direitos e sistema de governo da União Europeia**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. E-book. ISBN 9788502623446. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502623446/>. Acesso em: 24 dez. 2023.

RAMOS, André de C.; GRAMSTRUP, Erik F. **Comentários à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555597820. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555597820/>. Acesso em: 09 dez. 2023.

RC24H, 2023. **Iguaba Grande é destaque na premiação do ICMS Ecológico 2021**. Disponível em: <https://aegea.blog.br/iguaba-grande-ganha-selo-de-icms-ecologico/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

RC24H, 2022. **Búzios é premiada no ICMS Ecológico e ganha 1º lugar em tratamento de esgoto.** Disponível em: <https://rc24h.com.br/buzios-e-premiada-no-icms-ecologico-e-ganha-1o-lugar-em-tratamento-de-esgoto/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

REZZUTTI P. D. **Pedro: a história não contada.** São Paulo: Leya; 2015.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. **Economia.** Tradução de Elsa Fontainha, Jorge Pires Gomes. Porto Alegre: Grupo A, 2009. E- book. ISBN 9788580551051. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580551051/>. Acesso em: 14 out. 2022.

RIO DE JANEIRO. Governo do Estado. Centro Estadual de Estatística, Pesquisas e Formação de Servidores do Rio de Janeiro (CEPERJ). **ICMS Ecológico – Ano Fiscal.** Disponível em: <https://www.ceperj.rj.gov.br/ICMS>. Acesso em: 11 dez. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Governo do Estado. Imprensa. **Licença Ambiental por Compromisso não é autolicensing.** Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/licenca-ambiental-por-compromisso-nao-e-autolicensing>. Acesso em: 10 jan. 2023

RIO GRANDE DO SUL. Governo do Estado. **Atlas Socioeconômico do Rio Grande do Sul.** Disponível em: <https://atlassocioeconomico.rs.gov.br/inicial>. Acesso em: 1º ago. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Receita Estadual. **IPM (Índice de Participação dos Municípios).** Disponível em: <https://receita.fazenda.rs.gov.br/conteudo/5070/outros-arquivos---icms-ecologico,-apresentações,-etc>. Acesso em: 19 set. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Devolve ICMS.** Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/inicial>. Acesso em: 16 dez. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria do Planejamento. **Orçamento do Estado.** Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/orcamento-estado>. Acesso em: 11 ago. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Biblioteca da Assembleia Legislativa. **Constituição Política do Estado do Rio Grande do Sul.** Disponível em: https://www2.al.rs.gov.br/biblioteca/LinkClick.aspx?fileticket=oknlkK_3Etc%3d&tabid=3107. Acesso em: 1º ago. 2023.

SANTOS, M.; SILVEIRA, M. L. **Território e sociedade no início do século XXI.** São Paulo: Record, 2001.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário.** São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555596366. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 16 dez. 2023.

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

SILVA, Sandra Krieger Gonçalves Silva. *In*: MENDES, Gilmar F. **Série IDP – Linha Administração e Políticas Públicas - Gestão Pública e Direito Municipal: tendências e desafios**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. E-book. ISBN 9788547204686. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547204686/>. Acesso em: 22 dez. 2023.

SILVA, Sandra Krieger Gonçalves. **O Município na Constituição Federal de 1988: autonomia, competência legislativa e interesse local**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Editora Malheiros. 44. ed. 2022.

SILVA, Guilherme Moreira da. **Consequencialismo e Controle Externo: os artigos 20 e 21 da LINDB na jurisprudência do TCU**. 2023. Monografia (Especialização em Análise Econômica do Direito) – Instituto Serzedello Corrêa, Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Brasília – DF, 2023.

SILVA, Filipe P M.; BIRNKOTT, Ariel D.; LOPES, Jaíza G. D. **Economia política**. Porto Alegre: Grupo A, 2018. E-book. ISBN 9788595024083. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595024083/>. Acesso em: 29 jan. 2024.

STANFORD ENCYCLOPEDIA OF PHILOSOPHY. Consequentialism. Disponível em: <https://plato.stanford.edu/entries/consequentialism/>. Acesso em: 12 dez. 2022.

SUNDFELD, Carlos Ari. Princípio é preguiça. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo Para Céticos**. 2. ed. São Paulo: Direito GV/Malheiros, 2014, p. 205-229.

TAVARES, André R. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555596915. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596915/>. Acesso em: 29 jul. 2023.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008. (Vol. 1).