

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO JACY DE ASSIS

HIAGO SUZIGAN SOUZA GONZAGA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E A AGENDA AMBIENTAL, SOCIAL E DE
GOVERNANÇA: UMA ANÁLISE DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA
CONSTITUCIONAL NÚMERO 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023**

UBERLÂNDIA

2024

HIAGO SUZIGAN SOUZA GONZAGA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E A AGENDA AMBIENTAL, SOCIAL E DE
GOVERNANÇA: UMA ANÁLISE DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA
CONSTITUCIONAL NÚMERO 132 DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal de Uberlândia.

Orientador: Prof. Dr. Luiz César Machado de
Macedo

UBERLÂNDIA

2024

A REFORMA TRIBUTÁRIA E A AGENDA AMBIENTAL, SOCIAL E DE GOVERNANÇA: UMA ANÁLISE DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL NÚMERO 132 DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Uberlândia, 05 de abril de 2024

Prof. Dr. Luiz César Machado de Macedo, UFU-MG

Prof. Ms. Karlos Alves Barbosa, UFU-MG

RESUMO

O presente trabalho dedica-se a analisar como a reforma tributária, através das inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, colaboram com a implementação da agenda ambiental, social e de governança. Além disso, esta monografia se propõe a apresentar a genealogia e as principais características do conceito de desenvolvimento sustentável e sua influência na formulação do Pacto Global proposto pela ONU, que estabeleceu compromissos voluntários de responsabilidade ambiental, social e de governança para o mundo corporativo, bem como, descrever em parte a estrutura constitucional do sistema tributário brasileiro, assim, apontar a correlação com o Estado Constitucional Ecológico de Direito. O objetivo da presente monografia é identificar os novos instrumentos jurídicos decorrentes da reforma constitucional tributária que possam vir a colaborar na implementação da agenda ambiental, social e de governança corporativa no Brasil.

Palavras-chave: Reforma tributária, Emenda constitucional nº 132/2023, Agenda ambiental, social e de governança corporativa, Estado Constitucional Ecológico, Desenvolvimento Sustentável.

ABSTRACT

This work is dedicated to analyzing how tax reform, through the innovations brought about by Constitutional Amendment nº 132, of December 20, 2023, collaborate with the implementation of the environmental, social and governance agenda. Furthermore, this monograph aims to present a genealogy and the main characteristics of the concept of sustainable development and its influence on the formulation of the Global Compact proposed by the UN, which involved environmental, social and governance responsibility commitments for the corporate world, as well as, describe in part the constitutional structure of the Brazilian tax system, thus, pointing out the purpose with the Ecological Constitutional State of Law. The objective of this monograph is to identify new legal instruments arising from the constitutional tax reform that may contribute to the implementation of the environmental, social and corporate governance agenda in Brazil.

Keywords: Tax reform, Constitutional amendment nº 132/2023, Environmental, social and corporate governance agenda, Ecological Constitutional State, Sustainable Development.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
Capítulo 1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, O PACTO GLOBAL DA ONU E A AGENDA 2030	11
Fundamentos e princípios constitucionais do sistema tributário nacional	11
O Pacto Global da ONU e as dimensões ambiental, social e de governança em diálogo com a Agenda 2030 e os objetivos de Desenvolvimento Sustentável	15
Reflexões sobre as dimensões ambiental, social e de governança de desenvolvimento sustentável no Estado Constitucional Ecológico do Brasil	20
Capítulo 2 TEXTO E CONTEXTO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132, DE 20/12/2023	24
O “carnaval tributário” e as tentativas de reforma ao Sistema Tributário Brasileiro anteriores à EC 132/2023	24
Mapeando a PEC n.º 45/2019: análise comparativa da justificativa oficial e do parecer final levado à votação.....	27
Um inventário das avaliações iniciais da EC número 132/2023 sobre a racionalidade e eficácia do Sistema Tributário Nacional	30
Capítulo 3 AS INOVAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA EC 132/2023 NAS DIMENSÕES AMBIENTAL, SOCIAL E DE GOVERNANÇA	33
As inovações tributárias da ec 132/2023 nas dimensões ambiental, social e de governança	33
As metas e indicadores brasileiros previstos nos cadernos ODS 16 e 17 do IPEA para as dimensões ambiental, social e de governança.....	36
Um balanço preliminar dos resultados da EC n.º 132/2023 do ponto de vista ambiental, social e de governança	40
Considerações finais	41

INTRODUÇÃO

A complexidade do direito tributário é decorrente da natureza multiface da tributação, pela diversidade de situações econômicas que ele precisa abordar. Existem diferentes tipos de impostos - sobre renda, consumo entre outros - cada um com suas próprias regras e regulamentos. Essa diversidade é necessária para garantir que o sistema tributário possa responder adequadamente a uma ampla gama de situações econômicas.

Além disso, a legislação tributária está sempre mudando para se adaptar às condições econômicas e sociais, necessário para que o sistema tributário permaneça relevante e eficaz. A complexidade do direito tributário também deriva da necessidade de promover equidade - diferentes contribuintes têm diferentes capacidades de pagar impostos.

A tributação aos olhos do senso comum, muitas vezes é vista apenas como um mecanismo de arrecadação do Estado, entretanto, tem um papel muito mais amplo e significativo na economia e na sociedade, visto que, é uma ferramenta poderosa que pode ser usada para moldar a economia. Da perspectiva da responsabilidade corporativa, pode também ser um dos melhores instrumentos para impulsionar a implementação da agenda Ambiental, Social e Governança (ASG).

Em primeiro lugar, o direito tributário pode ser um catalisador para investimentos e consequentemente para o crescimento econômico. Porque de fato ao simplificar o sistema tributário, eliminar o emaranhado e burocracias desnecessárias, há um aumento na produtividade e na eficiência econômica. No Brasil, um dos principais problemas era a distorção da tributação no consumo, que incidia na produção. Dessa forma, ao parar de taxar a produção, há um impulso às empresas, sem precisar injetar dinheiros nelas indiretamente por meio de incentivos fiscais distorcidos.

Por outro lado, era consenso que o Brasil enfrentava desafios significativos em seu sistema tributário e uma reforma era uma necessidade premente, visto que o sistema tributário brasileiro é altamente complexo, burocrático e desigual, o que cria obstáculos para o crescimento econômico, a competitividade empresarial e a justiça fiscal. Destaque-

se ainda que, apesar da reforma ter sido aprovada em 2023, há um período de transição de 10 anos para que de fato tenhamos um novo sistema de tributação nacional.

A reforma tributária era essencial para simplificar o sistema, tornando-o mais transparente e eficiente. Atualmente, existem múltiplos impostos em diferentes níveis de governo, o que gera uma sobrecarga de trabalho administrativo tanto para empresas quanto para indivíduos. Além disso, o antigo sistema de tributação do consumo, ao contrário do que se busca, contribuía para o efeito regressivo¹, aumentando a desigualdade econômica.

Era inevitável que a regulamentação de uma reforma tributária fosse um processo complexo e desafiador, e dada a natureza constitucional do sistema tributário brasileiro há uma camada extra de embaraço. Qualquer mudança significativa requer uma emenda à Constituição, um processo que é politicamente desafiador e necessita de um amplo consenso político entre diferentes partidos e níveis de governo, bem como a participação ativa da sociedade civil e do setor privado, para considerar uma variedade de interesses e necessidades, equilibrando a arrecadação fiscal com a promoção do crescimento econômico e da justiça social.

Tendo em vista que o papel do direito tributário vai além da economia, a Emenda Constitucional número 132/2023, trouxe mudanças significativas para a agenda ASG, por exemplo, ao estabelecer critérios de sustentabilidade ambiental na concessão de incentivos regionais, o que alinha o sistema tributário com os objetivos de proteção ambiental. Além disso, ao mudar o instrumento para atenuar efeitos regressivos, promove consideravelmente uma melhora na justiça social. Dessa forma, torna-se efetivamente – possível se falar em justiça tributária, pois assim se reduz o impacto dos impostos sobre os mais pobres.

¹ Um tributo é regressivo quando ele não considera a capacidade econômica das pessoas e incide proporcionalmente mais em quem está na parte de baixo da pirâmide de renda. Nesse caso, por consequência quanto menor for a renda da pessoa, maior será a parcela dos seus rendimentos que será destinada ao pagamento desse tipo de imposto. ROMANO CAMPEDELLI, Laura; BARRA BOSSA, Gisele. JUSTIÇA DISTRIBUTIVA O efeito perverso da regressividade no sistema tributário brasileiro. *Conjur*, [S. l.], p. 1-5, 6 nov. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-nov-06/efeito-perverso-regressividade-sistema-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 4 abr. 2024

A reforma constitucional tributária também promoveu a governança ao simplificar o sistema tributário e torná-lo mais transparente. Isso não apenas melhora a eficiência econômica, mas também aumenta a confiança dos investidores estrangeiro, cidadãos e das próprias empresas no sistema tributário. Através da tributação planejada é possível promover o crescimento econômico, a sustentabilidade ambiental, a justiça social e a boa governança.

A importância das práticas ASG (Ambiental, Social e Governança) no mundo dos negócios e na sociedade em geral tem sido cada vez mais reconhecida. Essas dimensões englobam preocupações com a preservação ambiental, a justiça social e a boa governança, que são essenciais para o desenvolvimento sustentável e para a criação de valor a longo prazo.

Na perspectiva ecocêntrica, as práticas ASG incentivam as empresas a operar de maneira ecologicamente responsável e isso é especialmente relevante no contexto da atual crise climática, uma das maiores ameaças que enfrentamos hoje. As empresas que adotam práticas sustentáveis podem não apenas ajudar a mitigar os efeitos das mudanças climáticas, mas também se beneficiar de uma melhor reputação e maior lealdade do cliente.

Da conciliação das práticas ASG com a reforma tributária, ambas localizadas na Constituição Federal, emergem novos princípios na direção do “esverdeamento da Constituição”, expressão cunhada por Vasco Pereira da Silva² movimento necessário para garantir que haja futuras gerações, já que o conhecimento tecnológico e científico que deveriam ter o bem-estar social e a dignidade da vida humana como alicerce, infelizmente passaram a ser a principal ameaça à sobrevivência de todo ecossistema - incluindo a espécie humana (Ullrich Beck apud Ingo Salert, 2019, pág. 66).

Trata-se de um passo importante no sentido de um marco teórico jurídico regulatório capaz de equilibrar os eixos que caracterizam o desenvolvimento sustentável, já que a balança da justiça não pode mais ter como centro apenas o ser humano, mas sim o ecossistema, sob pena de não existir futuras gerações para habitar o planeta,

² Expressão cunhada por Vasco Pereira da Silva na obra Verde cor de direito: lições de Direito do ambiente, ao tratar do esverdeamento da Teoria da Constituição e do Direito Constitucional, assim como da ordem jurídica como um todo. Refere à incorporação de princípios e normas ambientais na matriz constitucional (Sarlet, 2019, pág. 53)

simbolizando um novo paradigma jurídico-constitucional ecocêntrico³, este é o novo horizonte que devemos mirar e caminhar, assim progressivamente rompendo com a tradição antropocêntrica.

Pelo exposto, a hipótese que guiou a condução da presente pesquisa se manifestou na indagação de, até que ponto, a recente reforma constitucional tributária no Brasil, promovida pela aprovação da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, oferece instrumentos jurídicos potencialmente eficazes para a realização simultânea de um Estado Constitucional Ecológico de Direito e para o fortalecimento da responsabilidade corporativa nas dimensões ambiental, social e de governança.

A metodologia utilizada na presente pesquisa consistiu no método de abordagem dedutivo, tendo como marco teórico o paradigma do Direito Constitucional Ecológico, em diálogo com o conceito de desenvolvimento sustentável, tal como apresentado nos documentos internacionais, aplicados na análise do problema em questão, para finalmente se chegar às considerações finais apresentadas. Como método de procedimento, foi empregado o comparativo e a técnica de documentação indireta através de pesquisa bibliográfica e de documentos oficiais, bem como, a técnica de pesquisa direta, através da análise de conteúdo dos documentos internacionais que propõem a abordagem das dimensões ambiental, social e de governança (ASG), preconizadas pelo Pacto Global da ONU.

A partir do exposto acima, o trabalho se desenvolveu em três capítulos, sendo que, o primeiro tratou de apresentar conceitos e marcos históricos relevantes para o debate, introduzindo o sistema tributário constitucional, bem como contextualizando o Pacto Global da ONU e Agenda 2030 com o paradigma do Estado Constitucional Ecológico e as dimensões ASG. Além disso, se mostrou pertinente analisar num contexto geral a Emenda Constitucional 132/2023, que trouxe mudanças significativas ao sistema tributário brasileiro, além de debruçar sobre as principais problemáticas sistémico apontadas por juristas da área, para assim compreender os desafios enfrentados e os resultados alcançados pela reforma. Por fim, no Capítulo 3, o objetivo foi apontar às inovações tributárias introduzidas pela EC 132/2023 nas dimensões ambiental, social e de governança e sua abordagem nessas questões, considerando metas e indicadores

³ Trata-se de uma abordagem conciliatória e integradora dos valores humanos e ecológicos, como duas facetas de uma mesma identidade jurídico-constitucional, objetivando ampliar o quadro de bem-estar humano para além dos espectros liberal e social, inserindo a variável ecológica.

brasileiros relacionados aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), além do balanço preliminar dos resultados da EC 132/2023 sob essas perspectivas.

CAPÍTULO 1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, O PACTO GLOBAL DA ONU E A AGENDA 2030

1.1 Fundamentos e princípios constitucionais do sistema tributário brasileiro

No ordenamento jurídico, as normas são organizadas hierarquicamente, no entanto, é comum observar que o legislador muitas vezes negligencia esse aspecto, o que posteriormente se torna objeto de discussão e gera insegurança jurídica, a atenção cuidadosa desse preceito básico poderia evitar grande parte dessas questões.

Na hierarquia jurídica, as normas se organizam conforme uma relação sintática, onde as normas superiores conferem validade às inferiores. Por conseguinte, é esperado que haja harmonia entre as normas, pois a falta dessa pode resultar na invalidação das normas inferiores no ordenamento jurídico. Portanto, é necessário que os atos internos da administração encontrem fundamento de validade nos decretos; estes, por sua vez, na legislação infraconstitucional; e esta, na Constituição (Carraza, 2021, pág. 36).

Nesse contexto, o conhecimento da estrutura hierárquica do ordenamento jurídico confere ao intérprete ou ao aplicador do Direito a capacidade de resolver qualquer conflito interno de normas. Isso ocorre porque, ao lidar com normas de hierarquias diferentes, prevalecerá aquela que detém superioridade, pois a outra carecerá de validade. De fato, uma norma inválida não possui existência jurídica, pois é incapaz de produzir efeitos de direito. Assim, a compreensão da hierarquia normativa é essencial para garantir a eficácia e a coerência do sistema jurídico.

A Constituição assume o mais alto patamar na ordem jurídica, ocupando não apenas o ápice da pirâmide jurídica, mas também se distingue pela natureza imperativa de seus comandos. Estes comandos obrigam não apenas pessoas físicas e jurídicas, sejam elas de direito público ou privado, mas também o próprio Estado. A Constituição não é meramente uma lei superior, ela representa a base fundamental do Estado, sendo a matriz de todas as expressões normativas governamentais. Além disso, a Constituição regula o processo de criação das normas jurídicas e estabelece princípios, diretrizes e limites para o conteúdo das leis futuras (Carraza, 2011, pág. 40).

Para preservar a integridade da pirâmide jurídica, o sistema normativo requer a existência de mecanismos eficazes para verificar a compatibilidade das leis, decretos, portarias, etc., com os princípios constitucionais. Caso contrário, se não houvesse consequências para a violação constitucional, estaríamos diante de normas constitucionais desprovidas de sanção - uma situação incompatível com um diploma legal projetado para ser o núcleo do ordenamento jurídico (Carraza, 2011, pág. 41).

Ademais, mesmo na Constituição existem normas que são “superiores” a outras, no sentido que algumas são mais relevantes e outras menos, já que algumas veiculam simples regras, ao passo que outras verdadeiros princípios - sobreprincípios (Carraza, 2011, pág. 41)

Em qualquer campo do conhecimento, incluindo o senso comum, os princípios implicam um início, um ponto de partida. Em um sistema, conforme discutido anteriormente, há uma disposição organizada das diferentes partes que compõem um todo, de modo que elas se sustentam mutuamente e as últimas podem ser explicadas pelas primeiras. Aquelas que fundamentam as demais são chamadas de princípios, e a perfeição do sistema é tanto maior quanto menor for o número deles.

Segundo Alexy, os princípios tratariam como um mundo deve ser campo das ideias, não diz como as coisas são, mas como se as deve pensar. Assim, conceitua princípios como “mandados de otimização”, sendo que mandados (proibição e permissão) fazem parte da deontologia, ou seja, do que é obrigatório⁴.

Segundo Eduardo Couture, o princípio jurídico é um enunciado lógico, podendo ser tanto implícito quanto explícito, e caracteriza-se principalmente pela sua generalidade. Por ocupar uma posição de destaque nos amplos domínios do Direito, ele exerce uma influência incontestável sobre o entendimento e a aplicação das demais normas jurídicas que estão relacionadas a ele (Eduardo Couture apud Carraza, 2011, pág 50).

Partindo da premissa que o princípio pode ser implícito ou explícito, vale ressaltar que independentemente do tipo de princípio ele deve ser interpretado de forma a

⁴ PIMENTA JÚDICE, Mônica. Robert Alexy e a sua teoria sobre os princípios e regras. *Conjur*, [S. l.], p. 1-10, 2 mar. 2007. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2007-mar-02/robert_alexey_teorias_principios_regras/. Acesso em: 4 abr. 2024.

maximizar a sua aplicação não havendo hierarquia pelo fato de ser implícito ou explícito. Inclusive é papel do operador jurídico identificar se a condição da norma jurídica que por ora se debruça trata-se de norma princípio ou norma regra.

O operador do direito, ao trabalhar com o sistema jurídico, deve considerar as ideias que mais se aproximam da universalidade dos princípios “maiores; com isto, formará proposições e terá normas menos gerais. Após, tomará as ideias que mais se aproxime, por sua universalidade, das descobertas que acabou de fazer, concebendo novas proposições e continuando, desta maneira, sempre sem deixar de aplicar os primeiros princípios a cada proposição que descobrir. Assim percebemos uma lógica Aristotélica - silogismo.

Na oportunidade, o estudioso Norberto Bobbio aponta (Carraza apud Norberto Bobbio, 2011, pág. 48).

“Os princípios são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema. A palavra princípio leva a engano, tanto que é velha a questão entre os juristas se os princípios gerais são normas. Para mim, não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras. Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: antes de mais nada, se são normas aquelas das quais os argumentos são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê por que não devem ser normas também eles: se abstraio da espécie animal obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função para a qual são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não-regulamentado: mas, então, servem ao mesmo escopo a que servem as normas expressas. E por que não deveriam ser normas?”

Sem outros cuidados, podemos, agora, sustentar que um princípio jurídico-constitucional, em rigor, trata-se uma norma jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional. Exerce, tal princípio, uma função axiologicamente mais expressiva, dentro do sistema jurídico. Tanto que sua desconsideração traz à sirga consequências muito mais danosa que a violação de uma simples regra. Mal comparando, acutilar um princípio constitucional é como destruir a base de uma ponte, fato que, por certo irá desabar. Já,

quebrar uma regra corresponde a comprometer uma grada desta mesma ponte, que apesar de danifica, continuará de pé.” Sendo, esses princípios capazes de desabar o sistema jurídico o seu fundamento (Carraza, 2011, pág. 49).

Como já sabemos, a Constituição é o fundamento de validade, quer material ou formal, de todas as demais manifestações normativas, é a base de todo nosso direito público, assim notadamente de nosso direito tributário. Dessa forma, concluímos que não é o Código Tributário Nacional que deve disciplinar a interpretação e a integração da legislação tributária.

Neste sentido, se posiciona Humberto de Ávila “o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os princípios sistematicamente fundamentais, que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios: são o princípio republicano, federativo, da segurança jurídica e o da igualdade”. Já para Carraza seriam seis: o republicano, o federativo, autonomia municipal, anterioridade, legalidade e o da segurança jurídica (Carraza, 2011, página, 62).

De fato, a Lei Fundamental Tributária é a própria Constituição da República, pois ela disciplina o exercício da atividade tributária (responsável pelo custeio das despesas pública), além da interpretação e a integração da legislação tributária.

As leis que criam ou aumentam tributos, impõem deverem instrumentais tributários ou descrevem infrações tributárias, combinando-lhes sanções, que devem ser absolutamente precisas. Suas eventuais lacunas nunca poderão ser supridas pela “norma interpretativa” que a isto obsta o princípio da segurança jurídica da tributação. Só a lei da pessoa política competente é dada restringir a liberdade e a propriedade dos contribuintes ou direcionar a atuação do fisco, e, ainda assim, dentro dos limites constitucionais.

Portanto, às “normas gerais em matéria de legislação tributária” cabe, tão somente, desdobrar os comandos constitucionais pertinentes, ou seja, regular apenas o que a Constituição autoriza que sejam reguladas.

Destarte, a Constituição no propósito de transformar a República Brasileira num Estado Democrático de Direito, submeteu a ação tributária das pessoas políticas a um extenso rol de princípios que protegem, ao máximo, os contribuintes contra eventuais abusos.

1.2 O Pacto Global da ONU e as dimensões ambiental, social e de governança em diálogo com a Agenda 2030 e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

O conceito de “Desenvolvimento Sustentável” é uma das premissas básica e mais importante para esse debate. Desenvolvimento sustentável, há diversos conceitos atribuídos, porém o apropriado é utilizar o cunhado no Relatório Brundtland em 1987, coordenada pela então primeira-ministra da Noruega – intitulado *Our Common Future*, este relatório tinha o intuito de debater problemas ambientais globais críticos, na época “enorme pobreza do Sul e padrões não sustentáveis de consumo e produção no norte” (num breve comentário vale ressaltar a temática comum discutida pelos teóricos que estudam à justiça tributária). O termo desenvolvimento sustentável foi definido como: “o desenvolvimento que satisfaz as necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazer suas próprias necessidades”. A partir daí, as principais conferências mundiais do Estados que tratavam a temática ambiental referenciavam o termo (Gouvêa, 2022, pág 445).

Ademais, adiante na história, em Nova Iorque no ano de 2000 foi assinada por 189 Estados-membros a Declaração do Milênio para atingir os oito objetivos estabelecidos pelas Metas do Milênio⁵ em busca do desenvolvimento sustentável, que deveriam serem alcançadas até 2015. Kofin Annan (secretário geral da ONU a época), reconhecendo a necessidade de expansão e da importância do trabalho realizado na Declaração do Milênio, no encontro do Fórum Econômico Mundial, convidou as companhias privadas a estabelecerem uma parceria com as Nações Unidas, esse movimento ficou conhecido como Pacto Global, foi a primeira vez em que houve envolvimento entre ONU e grandes companhias – também em 2000 (Gouvêa, 2022, pág. 450

⁵ Os oito objetivos estabelecidos na Meta do Milênio foram criados na Declaração do Milênio em Nova Iorque, com 189 Estados-membros.

O objetivo de Kofin Annan era que os líderes das grandes companhias junto as Nações Unidas estabelecessem valores e princípios que incorporassem o desenvolvimento sustentável ao mercado global. A ideia, era pensar um caminho em que o mercado global fosse guiado por princípios mais humano e desenvolvimentista, uma espécie de “sustentabilidade corporativa” para aquelas empresas que integrassem o Pacto Global (Gouvêa, 2022, pág. 451).

O Pacto Global apoia as empresas a: (i) fazer negócios com responsabilidade, alinhando suas estratégias e operações a princípios que abarcam temas como direitos humanos, trabalho, meio ambiente e combate à corrupção; (ii) realizar ações estratégicas para promover objetivos sociais mais amplos, em linha com os objetivos do desenvolvimento sustentável (ODS) preconizados pela ONU⁶.

Neste sentido, o debate seguiu avançando e outro marco histórico foi em 2004, quando o Secretário Geral da ONU (ainda Kofi Annan) se reuniu com 50 CEO’s das maiores instituições financeiras do mundo - incluindo o banco do Brasil, visando desenvolver um relatório com diretrizes e recomendações de como integrar as questões ambientais, sociais e de governança corporativa na corretagem de valores mobiliários. Como *conclusão* dos trabalhos foi estabelecido um documento, produzido pelo fórum Pacto Global e o Banco Mundial denominado *Who Cares Wins: Connecting Financial Markets to a Changing World*⁷. A partir daí, foram estabelecidas as dimensões *environmental, social and governance*, cujo acrônimo em inglês é ESG. Em português, a tradução formaria o acrônimo ASG, documento que busca investimentos socialmente responsáveis e com seus parâmetros interligados a cada um dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas (ONU) (Gouvêa, 2022, pág. 456).

O caminho para o desenvolvimento sustentável foi traçado anos atrás pela Conferência da Organização das Nações Unidas (ONU), sendo o último fórum em 2015. São 17 objetivos de desenvolvimento sustentável e 169 metas, integradas e indivisíveis, que mesclam, de forma equilibrada as três dimensões necessária para um desenvolvimento sustentável: a economia, a social e a ambiental. Trata-se de um plano

⁶ COUTINHO, LEANDRO. O Pacto Global da ONU e o Desenvolvimento Sustentável. R. BNDES, Rio de Janeiro, v. 28, n. 56, p. 501-518, dez. 2021

⁷ THE GLOBAL COMPACT. Who Cares Wins: Connecting Financial Markets to a Changing World. United Nations, [S. l.], p. 1-58, 2 dez. 2004.

de ação (1. Erradicação da pobreza, 2. Fome zero e agricultura sustentável, 3. Saúde e bem-estar, 4. Educação de qualidade, 5. Igualdade de gênero, 6. Água potável e saneamento, 7. Energia limpa e acessível, 8. Trabalho decente e crescimento econômico, 9. Indústria, inovação e infraestrutura, 10. Redução das desigualdades, 11. Cidades e comunidades sustentáveis, 12. Consumo e produção responsáveis, 13. Ação contra a mudança global do clima, 14. Vida na água, 15. Vida terrestre, 16. Paz, justiça e instituições eficazes, 17. Parcerias e meios de implementação (Coutinho, 2021, pág. 506).

As 17 ODS sobrevieram como solução de continuidade aos 8 Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM), lançados em 2000. Desde então, o mundo caminha para três décadas de aprendizados, experiências, estruturação e institucionalização do amplo conceito de sustentabilidade.

Por iniciativas como essas, a sustentabilidade se tornou um imperativo global, transdisciplinar e multissetorial que se consolida enquanto se reinventa em suas diversas dimensões.

Com o advento do “capitalismo de *stakeholders*” as relações comerciais estão se moldando de uma nova forma, assim, todos os atores participam da tomada de decisão nos negócios, especialmente naqueles que visam objetivos à longo prazo. Em outras palavras, o capitalismo e a função social da empresa não são mais voltados somente à obtenção de lucro.

Para as novas gerações de investidores, a combinação dos critérios de proteção ambiental, social e de governança deve ser real e efetiva, trazendo retorno efetivo para as finanças e para o planeta. Assim, novos investidores têm buscado observar relatórios de ESG e de sustentabilidade produzido pelas corporações, contudo é cediço que tais movimentos não acontecem na rapidez a qual idealmente seria necessário.

A necessidade do apoio das corporativas nas questões de meio ambiente seria o “A da questão”, pois os impactos ambientais e climáticos mundo a fora já é realidade, ocasionando aumento da temperatura do planeta, derretimento de geleiras, aumento do nível do oceano, enfim alteração de todo o ecossistema. A exemplo ultimamente muito é comentado sobre a necessidade de adaptabilidade do urso polar para manter a sua espécie no mapa, tudo isso devido ao aquecimento global (Atchabahian, 2022, pág. 35).

Por essas questões que os novos investidores têm buscado observar relatórios de ASG e de sustentabilidade produzido pelas corporações. Dessa forma, entende-se o motivo da sigla A ser a primeira, não por escolha estética ou fonética, mas porque se o planeta for inabitável, as demais “letras” perdem sua razão de ser.

Atualmente, os principais dados e ambições para atacar os impactos causados pelas mudanças climáticas encontram-se no chamado Acordo de Paris, primeiro tratado sobre o tema assinado por mais de 190 países em 2015 e entrou em vigor 2016. Ainda quanto à proteção internacional ao meio ambiente por meio de regulações e normas, destacam-se o Pacto Ecológico Europeu (European Green Deal), adotado pela Comissão Europeia em 2019 e que visa a completa descarbonização do continente europeu até 2050, a partir da adoção de medidas mais radicais de enfrentamento à emissão de carbono, como a renovação energética de edifícios e meios de transporte, a despoluição do sistema energético a partir de fontes renováveis (Sarlet, 2023, pág 26).

Um exemplo de como as empresas desempenham um importante papel na economia verde, é quando apoia projetos como da emissão de títulos verdes (*green bonds*). Os “*Green bonds*” são instrumentos financeiros utilizados para obtenção de capital com a finalidade de financiar projetos que beneficiem direta ou indiretamente o ambiente. Os recursos levantados numa oferta de green bonds tem destinação específica, por isso, as empresas assumem compromissos de não desvirtualizar tal destinação, e, nos documentos da oferta, há uma declaração explícita sobre o uso dos recursos obtidos (Atchabahian, 2022, pág 36)

Além disso, entre outras iniciativas destaca-se também como alternativa a adoção de processos de economia circular, conhecida como economia regenerativa. Por meio desta técnica, garante-se a reciclagem dos produtos e matérias-primas já utilizados e depositados no meio ambiente, evitando novos desmatamentos, destruições e, conseqüentemente, novas emissões de gases nocivos à atmosfera (Atchabahian, 2022, pág. 36).

A era industrial está chegando ao fim, de forma que o aspecto central será o controle e a gestão do risco. A transição do final da era industrial impõe à sociedade a necessidade de se ajustar a novas realidades. O foco principal desse ajuste será a

habilidade de controlar e gerenciar os riscos associados a essa transformação (Sarlet, 2021, pág. 3)

A sociedade, portanto, enfrentará desafios significativos que exigirão estratégias eficazes para lidar com incertezas e promover um ambiente adaptativo. A conclusão da era industrial não apenas representa uma mudança de paradigma, mas também destaca a importância da gestão proativa dos riscos como uma peça fundamental para o sucesso nesse novo contexto emergente (Sarlet, 2021, pág. 4).

O sociólogo alemão Ulrich Beck, cunhou a ideia de uma sociedade de risco para tratar o debate sobre a incapacidade das instituições públicas e privadas de responder, gerenciar e assegurar a segurança diante os riscos ambientais gerados pela sociedade contemporânea (Ulrich Beck apud Sarlet, 2019, pág. 66)

No contexto brasileiro como exemplos de riscos ambientais gerados pela sociedade contemporânea registram-se os desastres de Mariana (2015) e Brumadinho (2019). O desastre de Mariana, ocorrido em novembro de 2015, foi causado pelo rompimento da barragem de rejeitos da mineradora Samarco, controlada pela Vale e pela BHP Billiton. O colapso liberou uma enorme quantidade de resíduos tóxicos, contaminando o Rio Doce e afetando comunidades ao longo de sua extensão. O desastre resultou em perdas humanas, danos ambientais significativos e impactos socioeconômicos, sendo considerado um dos maiores desastres ambientais da história do Brasil.

O desastre de Brumadinho ocorreu em janeiro de 2019 quando uma barragem de rejeitos da Vale se rompeu, liberando uma enorme quantidade de lama tóxica. Isso resultou em perdas humanas, destruição de comunidades, impactos ambientais severos e danos à infraestrutura local. Foi um dos maiores desastres de barragens do Brasil, levantando preocupações sobre a segurança nas operações mineradoras no país.

Nesses cenários, ficou demonstrado a incapacidade das instituições públicas de fiscalizar e controlar atividades que implicam risco ao direito ecológico (expressão que “substitui o direito ambiental, mas que no “estado da arte” parece ser mais adequada, como será discutido no próximo capítulo), por outro lado, a falta de preparo dos agentes privado de gerenciarem os próprios riscos inerentes à sua atividade produtiva.

De modo que, é necessário movimentos como a agenda 2030 para impulsionar um Estado Democrático, Social e Ecológico de Direito, a fim de promover a tutela da dignidade humana em face dos novos riscos ambientais e da insegurança gerados pela sociedade do risco contemporânea. Dessa forma, é papel do Estado criar, gerir e estimular prática pública e privadas que contemple a dimensão do risco ambiental e, ao mesmo tempo, estabelece mecanismo de controle, sendo ao meu ver a taxaço um excelente mecanismo para atingir esses fins.

1.3 Reflexões sobre as dimensões ambiental, social e de governança de desenvolvimento sustentável no Estado Constitucional Ecológico do Brasil

Ao longo da monografia houve momento para refletir sobre princípios, assim, para concluir que se trata de normas norteadores, e que sua aplicação deve ser sempre maximizada, ademais, como o desenvolvimento sustentável se materializa nas dimensões ASG.

Os princípios influenciam decisivamente no sistema, sendo assim, é pertinente de antemão tratar sobre a justiça como um princípio, sem exaurir o mérito da discussão de justiça, seria racional equivar-lo como um sobreprincípio, ou seja, uma diretriz suprema. Como valor ele participa de forma subjetiva na interpretação de mundo de cada indivíduo. Normalmente, quando se fala de justiça, a primeira coisa que vem à mente como sendo seu sinônimo é igualdade, isonomia entre outros, acontece que sua concepção varia no tempo e contexto.

Justiça é como equidade, os termos equitativos implicam uma ideia de reciprocidade e de mutualidade, ou seja, todos que estão envolvidos no processo e desempenham um papel de acordo com as regras e procedimentos devem extrair vantagem de maneira apropriada.

Quanto a justiça tributária não poderia ser diferente. A promoção da equidade social e a superação das marcantes desigualdades que prejudicam o progresso nacional estão intrinsecamente ligadas à instauração da justiça na tributação. A capacidade contributiva busca tributar conforme o poder econômico do contribuinte, assim contribui mais quem acumula mais riqueza, para que cada pessoa colabore com as despesas pública de acordo com sua realidade, buscando uma redistribuição de renda, mas em contrapartida

é preciso ter um Estado que gerencia da melhor maneira possível para alcançar o bem estar social para assim diminuir as diferenças causada pela discrepância econômica.

De tal modo, a política tributária vai além de apenas normas e meio de arrecadação do Estado. Do mesmo modo, podemos seguir para o direito ambiental, num movimento hermenêutico concebemos justiça ambiental como igualdade de acesso ao meio ambiente para as presentes e futuras gerações, conceito muito íntimo ao de desenvolvimento sustentável. Já a justiça na governança corporativa é um tema de grande relevância no mundo dos negócios. Ela se refere à necessidade de as empresas operarem de maneira justa e ética, respeitando os direitos e interesses de todas as partes envolvidas.

Pra maximizar a materialização ASG, podemos partir do paradigma ecocêntrico, perspectiva que Ingo Sarlet trabalha a partir de um denominado Estado Constitucional Ecológico, que rompe com a ideia antropocênica, na qual os interesses do ser humano estão acima dos demais. A ineficácia desse paradigma, frente às demandas de preservação do planeta, vem acarretando em degradação massiva das condições de estabilidade e resiliência do planeta, denominado pelos cientistas do sistema terra como limites ou fronteiras planetárias. Como esclarecimento, dos mesmos, esclarece SARLET (Sarlet, 2019, pág. 3):

“Os cientistas têm utilizado hoje – o artigo emblemático de Johan Rockstrom e outros cientistas publicados no ano de 2009 na revista Nature – a expressão “limites ou fronteiras planetárias” (Planetary Boundaries) para identificar os nove principais processo biofísicos do sistema do Planeta Terra nas quais a sua capacidade de autorregulação e resiliência já se encontra comprometida ou em via de sê-los as nove categorias identificadas são as seguintes:

1. Mudança climáticas;
2. Acidificação dos oceanos;
3. Diminuição ou depleção da camada de ozônio estratosféricos;
4. Carga atmosférica de aerossóis;
5. Interferência nos ciclos globais de fósforo e nitrogênio;
6. Taxa ou índice de perda de biodiversidade
7. Uso global de água doce
8. Mudanças no sistema do solo (Land-System Change); e
9. Poluição química

Na época do estudo acima citado pelo menos três casos – mudanças climáticas, interferência nos ciclos globais de fósforo e nitrogênio e taxa ou índice de perda de biodiversidade- os cientistas já eram assertivos em assinalar que os “limites” e a margem de segurança já tinham sido ultrapassados em escala global.”⁸ Em artigo recente de 2023, num lapso temporal relativamente curto, a equipe do Centro de Resiliência de Estocolmo, comandada por Johan Rockström (mesmo autor da pesquisa de 2009), destaca que já teríamos ultrapassado seis dos nove limites planetários, o que torna a Terra um espaço de risco para a humanidade.

Neste norte, destaca a necessidade implementar soluções fáticas para restaurar o que ainda é possível, não se tratando de discurso político social ou liberal, mas de sobrevivência.

Segundo Ingo Sarlet, a expressão Direito ambiental não seria adequada, pois gramaticalmente limita o objeto de estudo para o desenvolvimento sustentável, o qual seria não apenas fauna e flora, mas todo o sistema ecológico, neste sentido, o mais adequado seria direito ecológico, também é uma forma de representar uma transição teórica, uma mais coerente com o ideal de proteção “ecocêntrica”, um período posterior ao Antropoceno, agora não mais se sustenta que dentre todas as coisas do mundo as pessoas são as mais valiosas mas que deve existir um sobrepesamento, até por questão de sobrevivência humana, tendo vista que para continuar existindo vida humana é necessária uma vida ecológica e um planeta habitável (Sarlet, 2019, pág. 66).

Ainda segundo Ingo Sarlet (2023, pág. 16) uma em cada três moléculas de CO² presente na atmosfera foi o ser humano que colocou lá. Neste sentido é importante a iniciativa do Tratado de Não Proliferação de Combustíveis Fósseis, tendo em vista que o carvão, petróleo e gás são os responsáveis por 86% de todas as emissões de dióxido de carbono na última década.

Outro paradigma normativo que se destaca também é o Acordo de Paris – 2015. O Acordo de Paris é um tratado internacional celebrado em Paris durante a COP21⁹, em 12

⁸ RICHARDSON, Katherine. Earth beyond six of nine planetary boundaries. **Science advances**, [S. l.], p. 1-17, 13 set. 2023. Disponível em: <https://www.science.org/doi/10.1126/sciadv.adh2458>. Acesso em: 4 abr. 2024

⁹ Conferência das Nações Unidas sobre as Mudanças Climáticas de 2015, 21.ª sessão anual da Conferência das Partes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre as Alterações Climáticas

de dezembro de 2015. Após sucessivos fracassos nas negociações pós-quito. O protocolo de Quioto foi um tratado firmado em 1997 com o objetivo de reduzir as emissões de gases do efeito estufa¹⁰. O Acordo de Paris foi um acordo histórico, o qual os Estados-Membros se comprometeram a combater as alterações climáticas, acelerar e intensificar as ações e os investimentos necessários para um futuro sustentável com a redução das emissões de carbono, sendo a meta manter a temperatura bem abaixo dos 2° Celsius.

Ademais, juristas defendem teses para que o sistema climático e o meio ambiente sejam tratados como bem jurídico a ser fortemente protegidos, tendo inclusive capacidade jurídica, uma vez que somos a última geração em tempo e condições de reverter de alguma forma esse cenário, refletindo em um estado de emergência climática. Esta é uma disciplina que mantém uma relação de interdependência e complementariedade com o Direito Ecológico, mas que merece uma especialização, com objetivos próprios para que alcance um nível cada vez maior de estudo, sem perder em última instância a proteção integral da Natureza (Sarlet, 2019, pág. 78).

No contexto brasileiro, a inter-relação entre as dimensões ASG e política tributária é crucial para promover um desenvolvimento sustentável e equitativo. A necessidade de um diálogo harmonioso entre esses três pilares torna-se evidente diante dos desafios socioambientais que o país enfrenta.

Ao direcionar políticas tributárias a partir do ideal do Estado Constitucional Ecológico que favoreça práticas ambientalmente responsáveis, é possível alinhar os interesses financeiros com o compromisso de preservação ambiental. Por exemplo, temos em alguns países uma legislação embrionária tendendo a taxar emissões de carbono, para estimular a redução das pegadas de carbono e fomentando práticas sustentáveis em setores intensivos em emissões. Ademais, é importante promover a transparência, pois ao compreender como os impostos são utilizados para promover questões ASG, as pessoas podem participar mais ativamente do processo democrático.

A integração dessas dimensões não apenas fortalece a capacidade do país de enfrentar os desafios atuais, mas também contribui para um futuro mais promissor e

¹⁰ Gases do efeito estufa são os causadores do atual aquecimento global, os principais são dióxido de carbono, metano e óxido nitroso.

alinhado com as aspirações de uma sociedade consciente e comprometida com a preservação do sistema ecológico.

CAPÍTULO 2 Texto e contexto da Emenda Constitucional 132, de 20/12/2023

2.1 O “carnaval tributário” e as tentativas de reforma ao Sistema Tributário Brasileiro anteriores à EC 132/2023

O termo Carnaval tributário é aproveitado do grande Jurista Alfredo Becker, na sua obra intitulada Carnaval Tributário, escrita a mais de 24 anos, mas que, no entanto, é de uma enorme contemporaneidade, o escritor usa-se de analogia e trocadilho entre as máscaras usadas nos carnavais, com as usadas pelos agentes políticos para “organizar” e disfarçar tributos como constitucionais.

“O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os “abre-alas”. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também forneceram a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam aos públicos os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: “Fraude contra o Contribuinte”¹¹

A expressão "carnaval tributário" é especialmente adequada para descrever uma realidade na qual as unidades federativas são marcadas por uma mútua desconfiança e falham em se empenhar de forma eficaz na busca por soluções, particularmente no que diz respeito à tributação do consumo. Nesse contexto, não é possível falar em um sistema tributário transparente ou na ausência de evasão fiscal, estamos falando de um sistema que tributa produção quando deveria tributar consumo.

Em um ambiente desfavorável para acordos, cada unidade federativa adota métodos que não apenas contrariam a Constituição, mas também o bom senso. A ampliação das contribuições federais com destinação questionável e a proliferação de benefícios fiscais concedidos por todas as entidades resultaram em uma verdadeira guerra fiscal.

¹¹ PALUDO, Francisco. Becker, no título, revolto face ao carnaval tributário atual. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 9, n. 455, 5 out. 2004. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5747>. Acesso em: 4 abr. 2024.

Além disso, a complexidade do sistema tributário brasileiro resulta em um alto custo para o cumprimento das normativas e a correta arrecadação dos tributos. Isso requer uma equipe profissional multidisciplinar altamente capacitada. O sistema abre brechas que permitem que pessoas com maior poder econômico sejam tributadas em menor proporção do que deveriam, em comparação com as classes mais baixas da sociedade, o que vai de encontro à lógica e à progressividade que deveriam ser aplicadas.

É um cenário que prejudica não apenas a eficiência do sistema tributário, mas também a economia como um todo, por isso a necessidade de uma boa reforma. É oportuno ressaltar que o foco da monografia é o sistema tributário em si e não sua carga quantitativa, embora seja quase inevitável desassocia-los.

A partir de pesquisas bibliográfica nos deparamos com o levantamento realizado pelo o Banco Mundial apontando o Brasil como “campeão mundial em tempo despendido pelas empresas para o cumprimento das obrigações acessórias, exigindo 2.600 horas de trabalhos anuais de uma empresa padrão de porte médio” (Appy, 2015, página 2).

Os atores responsáveis por uniformizar as interpretações muitas vezes acabam agindo de maneira contrária. Tanto o Judiciário quanto os órgãos administrativos responsáveis pela matéria tributária frequentemente apresentam entendimentos contraditórios, que muitas vezes ignoram a legalidade e contribuem para a incerteza e a insegurança jurídica no sistema tributário brasileiro.

Como solução é defendido pelos tributaristas a implementação do modelo IVA, este que agora será implantado -com algumas “jabuticabas” brasileiras (invenções que somente tem no Brasil). Após 40 anos, o Brasil finalmente adotou um novo modelo tributário, ainda há pessoas que a reforma foi às pressas, mas ao meu ver não é verdade, pois estamos falando de um tema que houve quase 10 anos de discussão.

O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) constitui um tributo indireto que recai sobre o consumo de bens e serviços em diversas jurisdições globais. Sua estrutura baseia-se na taxação do valor adicionado em cada estágio da cadeia produtiva e distributiva. O IVA é caracterizado por alíquotas distintas, compreendendo uma taxa padrão, uma taxa reduzida e uma taxa zero, aplicadas de acordo com a natureza dos produtos ou serviços em questão (Appy, 2015, pág. 2)

Os contribuintes, que normalmente consistem em agentes econômicos envolvidos na produção, distribuição e comercialização, têm a responsabilidade de calcular, coletar e remeter o montante do imposto ao erário. Essa abordagem tem por objetivo mitigar a cumulatividade tributária ao longo da cadeia produtiva, conferindo eficiência ao sistema.

O IVA é elogiado por sua eficácia em comparação com outros métodos de tributação, especialmente devido à sua capacidade de evitar a cumulação de impostos e incentivar o consumo. No entanto, é crucial observar que as nuances específicas do IVA, como alíquotas, isenções e outras disposições, variam significativamente entre as diferentes jurisdições.

O modelo implementado no Brasil é um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) mas com inovações, uma espécie de IVA-dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pelo Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O IBS seria aplicado em nível estadual e municipal, substituindo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS), enquanto o CBS seria implementado em nível nacional, substituindo o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Outros impostos "acessórios" foram planejados e implementados pela Emenda Constitucional nº 132/23, só que para o nosso debate é imperativo se limitar ao imposto seletivo, um imposto acessório de caráter extrafiscal, popularmente conhecido como imposto do pecado (Emenda constitucional número 132/2023).

Mas a veia central é acabar com a sistemática de imposto cumulativo, discussões do que é insumo ou não, onde começa e onde terminaria a industrialização, a sobreposição de regime do Pis/Cofins, estimular o desenvolvimento sustentável e, principalmente as múltiplas legislações (Appy, 2015, pág. 4)

2.2 Mapeando a PEC nº 45/2019: análise comparativa da justificativa oficial e do parecer final levado à votação

A justificativa oficial da proposta de Emenda à Constituição tinha como objetivo principal propor uma abrangente reforma do atual modelo brasileiro de tributação sobre

bens e serviços, por meio da substituição de cinco tributos vigentes por um único imposto sobre bens e serviços (IBS) (Justificativa inicial, pág. 22)¹²

Os tributos a serem substituídos pelo IBS eram: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) (Justificativa inicial, pág. 22).

O IBS seria estruturado conforme as características de um imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para tributação do consumo de bens e serviços. As mudanças propostas no texto constitucional eram embasadas na proposta de reforma tributária elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), uma instituição independente dedicada a pensar em melhorias para o sistema tributário brasileiro, pautada nos princípios de simplicidade, neutralidade, equidade e transparência (Justificativa inicial, pág. 22).

O modelo proposto visava simplificar substancialmente o sistema tributário brasileiro, preservando, contudo, a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam a capacidade de gerir suas receitas mediante a alteração da alíquota do IBS. Para facilitar a adaptação das empresas e das finanças estaduais e municipais às mudanças, eram propostos dois mecanismos de transição: um relacionado à substituição dos tributos vigentes pelo IBS e outro referente à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios (Justificativa inicial, pág. 22).

Ademais, propunha-se substituir os atuais critérios de vinculação e partilha da receita do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins e do PIS por um sistema que oferecesse maior flexibilidade na gestão do orçamento e maior transparência para os contribuintes, sem prejudicar as áreas atualmente beneficiadas pelas destinações de receita desses tributos (Justificativa inicial, página 23).

¹² PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 45, DE 2019. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 1 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providência. [S. l.], 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 3 abr. 2024. Utilizaremos a expressão Justificativa inicial.

Os potenciais efeitos da mudança proposta eram de extrema relevância, caracterizando-se não apenas por uma considerável simplificação do sistema tributário brasileiro - o que resultaria na redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos -, mas também, e principalmente, por um substancial aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil (Justificativa inicial, pág. 24).

Já no parecer final¹³: Após a apresentação do Parecer e do Substitutivo à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, em 5 de julho de 2023, as negociações com os governos federal, estaduais e municipais e com diversos setores econômicos evoluíram e resultaram no aperfeiçoamento do texto em prol de uma reforma tributária mais consensual, apresentada na presente complementação de voto.

Um importante aperfeiçoamento ocorreu no art. 156-B, com novas regras de composição e deliberação do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços. Os estados e o Distrito Federal terão 27 membros, um para cada ente federado, enquanto os municípios e o Distrito Federal serão representados por 27 membros, 14 eleitos com base nos votos igualitários desses entes e 13 com base nos votos ponderados pelas respectivas populações. As deliberações nesse órgão serão aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos (i) da maioria absoluta de seus representantes, e (ii) de representantes que correspondam a mais de 60% da população do País (Parecer final, 2023, pág. 3).

Outra mudança relevante diz respeito ao tratamento diferenciado para a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio (arts. 92-B e 92-C do ADCT), fruto de importante acordo entre os estados amazônicos e o governo federal, prevendo mecanismos para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado a essas áreas nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos. Além disso, foi garantido o diferencial competitivo das zonas de processamento de exportação. As

¹³ PARECER DE PLENÁRIO PELA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 6 de julho de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providência. [S. l.], 6 jul. 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297856&filename=PPR%201%20CEURG%20=%3E%20PEC%2045/2019. Acesso em: 4 abr. 2024. No texto usaremos a expressão “Parecer Final”.

alíquotas dos regimes favorecidos foram reduzidas para 40% da alíquota padrão (art. 9º) País (Parecer final, 2023, pág. 3).

Outras medidas quanto ao Imposto Seletivo previsto no art. 153, VIII, foi assegurado que não incidirá sobre bens e serviços que tenham redução de alíquotas. Em favor dos municípios, foi prorrogada até 2032 a desvinculação de 30% das receitas municipais, conforme estabelecido nos arts. 76-A e 76-B do ADCT, e ampliadas as possibilidades de aplicação dos recursos da COSIP - contribuição para iluminação pública (Parecer final, 2023, pág. 3).

No que se refere ao ITCMD, foi excluída sua incidência sobre as transmissões e doações destinadas a instituições sem fins lucrativos de relevância pública e social, incluindo organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas, institutos científicos e tecnológicos, desde que tais transmissões e doações visem aos objetivos sociais dessas instituições, observadas as condições estabelecidas em lei complementar (Parecer final, 2023, pág. 3).

Por fim, foram realizados ajustes nos regimes diferenciados de combustíveis e de cooperativas, conforme previsto no art. 156-A, §5º, V, "a" e "d"; na definição dos objetivos do *cashback*, conforme disposto no art. 156-A, §5º, VIII, e no art. 195, §17; nas imunidades do IBS aplicadas à CBS; e na conceituação de serviços financeiros, sujeitando suas tarifas e comissões ao regime normal, assim como nas operações com bens imóveis, conforme estabelecido no art. 10 (Parecer final, 2023, pág. 4).

2.3 Um inventário das avaliações iniciais da EC número 132/2023 sobre a racionalidade e eficácia do Sistema Tributário Nacional

A reforma tributária trouxe muitas inovações, tanto é que foi previsto um período de 10 anos de transição, mas o fato é que houve uma reviravolta em 50 anos de jurisprudência, doutrina, deixando de ocorrer à arrecadação principalmente na origem para ser no destino. Um novo modelo totalmente diferente, trata-se de um IVA-Dual, mas do ponto de vista IVA-subnacional de competência compartilhada é especialmente inusitada, um tema caloroso que na oportunidade não é possível exaurir, tendo em vista o recorte epistemológico (Emenda Constitucional número 132/2023).

Já há algum tempo nos bastidores jurídicos, econômico, político, se discute sobre a (in)eficácia do Sistema Tribunal Nacional. Há anos já é pensado uma reforma, em 2023 com advento da Emenda Constitucional número 132/2023 houve uma mudança estrutural na Constituição Federal, alteração tumultuada, pois mesmo diante de uma necessidade escancarada, a convergência parecia desaparecer quando se cogitava dar o passo seguinte (Emenda Constitucional número 132/2023).

Alguns estudiosos¹⁴ do direito argumentam que a reforma tributária foi precipitada, citando preocupações sobre a complexidade do sistema atual e os potenciais impactos adversos de uma reforma mal planejada. No entanto, sob uma ótica diferente, outros especialistas discordam desse ponto de vista, destacando que a discussão sobre a reforma tributária tem ocorrido por mais de cinco anos. Eles argumentam que esse período prolongado de debate proporcionou amplas oportunidades para análise, revisão e consulta pública, permitindo uma compreensão mais aprofundada das questões em jogo e a formulação de propostas mais sólidas (Emenda Constitucional número 132/2023).

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, representa um marco significativo na legislação tributária brasileira. Essa emenda introduz alterações substanciais no Sistema Tributário Nacional, com o objetivo de aprimorar a eficiência, a justiça e a sustentabilidade ambiental (Emenda Constitucional número 132/2023).

A EC 132/2023 estabelece princípios fundamentais que devem nortear o sistema tributário. Como consequência, tem-se consignada como características marcantes a busca pela **simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente**, o que é deveras louvável. Esses princípios visam a equilibrar a arrecadação com a simplificação das regras, promovendo uma distribuição mais equitativa da carga tributária.

¹⁴ Dentre outros, vale a consulta aos seguintes juristas: MACHADO SEGUNDO, H. D. B. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. Barueri, SP: Atlas, 2023; LUIZ FONSECA FERNANDES, André. A extrafiscalidade na transação federal. Conjur, 3 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-03/a-extrafiscalidade-na-transacao-federal/>. Acesso em: 03/04/2024; SALES PEREIRA, Thiago; DE ANTONIO POSSI, João Pedro. Reforma tributária: o 'imposto do pecado' e a preservação do meio ambiente. Conjur, 10 jan. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-10/reforma-tributaria-o-imposto-do-pecado-e-a-preservacao-do-meioambiente/>. Acesso em: 03/04/2024; VASCONCELOS, Breno; SHINGAI, Thais; CLARKE, Daniel. PEC 45/2019: reforma tributária ESG. Conjur, 11 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez11/pec-45-2019-reforma-tributaria-esg/>. Acesso em: 03/04/2024.

A emenda confere à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal o poder de convocar Ministros de Estado e outros titulares de órgãos subordinados à Presidência da República para prestarem informações sobre assuntos específicos. Essa medida visa aprimorar a transparência e a *accountability* no âmbito tributário (Emenda Constitucional número 132/2023).

A administração do IVA subnacional será centralizada no Conselho Federativo. A cobrança ocorrerá apenas na venda final do produto, e não mais em cada etapa da cadeia de fabricação, assim o Brasil quis centralizar essa arrecadação para evitar problemas e complexidade, que no ponto de vista de diversos autores é uma inovação genial, mas já para outros, por exemplo citamos Hugo de Brito Segundo¹⁵, é um modelo que fere o ideal de federalismo.

Ademais, os críticos levantam algumas ressalvas importantes. No campo das ideias a reforma é boa, mas as mudanças implementadas são complexas e podem gerar incertezas durante a implementação. A transição para o novo modelo tributário requer um planejamento cuidadoso para evitar possíveis contratempus. Além disso, a divisão justa das receitas entre os entes federativos apresenta um desafio significativo. Dada a diversidade das realidades econômicas regionais, garantir equidade na distribuição é de extrema importância. Mesmo com as medidas de mitigação planejadas, persistem preocupações de que o novo sistema possa impactar desproporcionalmente os segmentos mais vulneráveis da sociedade. A implementação eficaz exigirá uma coordenação efetiva entre os estados e os municípios, considerando que diversos interesses políticos podem influenciar o processo.

Os atores do debate temem em especial o Imposto Seletivo (IS), o qual substituirá a parte extrafiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), principalmente por sua hipótese de incidência ser ampla, subjetiva e em alguns de seus incisos serem em certa medida contraditórios uns aos outros.

15

No fórum “A regulamentação da Reforma Tributária| Caminhos do Brasil¹⁶” Ana Paula Vescovi e o professor Heleno Torres expuseram suas principais preocupações justamente sobre o IS, justamente por ser um tributo aberto, e facilmente pode se descasar da ideia central por trás da sua criação, a qual é de desincentivar determinados produtos (caráter extrafiscal), e partir para um lado arrecadatário.

O IS por se tratar de tributo da União, sistematicamente sua hipótese de incidência está prevista no artigo 153 da Constituição Federal, inciso VIII, e tem suas nuances no parágrafo 6º, este por sua vez também é um ponto de atenção, vejamos:

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

I - **Não incidirá sobre as exportações** nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; (grifo nosso).

[...] VII - **na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação**, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto (grifo nosso).

O parágrafo 6º estabelece inicialmente a não incidência de impostos sobre as exportações, trata-se de uma opção política e econômica na busca de uma balança comercial equilibrada, por isso se exportação, de modo a exonerar os custos tributários, o que tornaria os produtos brasileiros mais competitivos no mercado internacional. No entanto, surge uma questão relevante: como lidar quando o imposto já incidiu durante a extração ou fabricação do item tributado que, posteriormente, é exportado? Haveria reembolso, ou a exportação em si se torna o próprio fato gerador do imposto? Essas preocupações expostas pelo professor Heleno Torres e da economista Ana Paula, mas também são da academia como um todo.

Além disso, o artigo em exame, também trata que o IS não incidirá nas operações com energia e com telecomunicações, aqui cabe uma crítica, pois embora sejam operações essenciais, perde-se oportunidades de realizar algumas induções ao uso de

¹⁶ A REGULAMENTAÇÃO da Reforma Tributária| CAMINHOS DO BRASIL. Gravação de Valor Econômico. Youtube: [s. n.], 2024. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=PYcbpDo9fGs&ab_channel=ValorEcon%C3%B4mico. Acesso em: 5 abr. 2024.

energias limpas e renováveis, caso se cobrasse o IS apenas as energias obtidas de forma poluente, sendo a geração de energia um dos principais fatos de poluição. (H. B. Machado Segundo, 2024, pág. 43)

Outro ponto levantado no fórum é a possibilidade de mais de 6 mil alíquotas de IBA, pois, sendo o IBS a soma das alíquotas definidas pelo estado, Distrito Federal e municípios. Cada ente federativo tem autonomia para estabelecer suas próprias alíquotas dentro de um limite definido em lei complementar. Isso significa que, teoricamente, poderíamos ter uma multiplicidade de alíquotas, chegando a mais de 6 mil, considerando todos os municípios brasileiros, além dos estados e do Distrito Federal.

Em conclusão, a EC 132/2023 representa um avanço, mas é fundamental monitorar sua implementação e ajustá-la conforme necessário para alcançar os objetivos desejados, pois de fato só será possível observar sua eficiência ao longo da vigência e após as edições das Leis Complementares.

CAPÍTULO 3 As inovações tributárias da EC 132/2023 nas dimensões ambiental, social e de governança

3.1 As inovações do Sistema Constitucional Tributário nas dimensões ambiental, social e de governança

Assim, seguindo da tendência mundial às práticas ASG (Ambiental, Social e Governança Corporativa), a “reforma tributária do consumo” mostra conexa com a pauta. Sob a ótica econômica, O consumo e o ASG estão intimamente ligados porque as escolhas de consumo podem influenciar as práticas das empresas e vice-versa.

Do ponto de vista do consumidor, há uma crescente consciência sobre a importância de apoiar empresas que adotam práticas sustentáveis e éticas. Isso significa que os consumidores estão cada vez mais propensos a comprar produtos ou serviços de empresas que demonstram compromisso com questões ambientais, sociais e de governança.

Por outro lado, as empresas estão percebendo que a adoção de práticas ASG pode melhorar sua imagem de marca, fortalecer o relacionamento com os clientes e investidores, e até mesmo aumentar o volume de vendas e o faturamento. Além disso, empresas que emitem elevados teores de carbono em seus processos terão cada vez mais dificuldades, pois não só os consumidores buscam empresas mais conectadas com questões ambientais, como os custos de ser poluente só vão aumentar.

Portanto, o consumo e o ASG estão ligados porque ambos influenciam um ao outro em um ciclo contínuo de demanda por práticas mais sustentáveis e éticas. Além do movimento natural mercadológica a tributação coercitiva para as empresas independente de análise aderir as práticas ASG.

O tributo é a principal fonte de receita do Estado, mas ele tem um forte impacto na economia não exclusivamente por prover a máquinas pública, mas porque ele impacta nos investimentos das empresas e no consumo.

A Ciência Econômica é complexa, mas apenas para exemplificar o impacto dos tributos no consumo podemos pensar que, quando uma mercadoria sofre com altos percentual de impostos, o comerciante terá que vender ele mais caro, por consequências, esses produtos terão menor consumo, ainda mais se for “supérfluo”.

Mas essa influência do Estado não fica limitada a pessoa do consumidor, pois essa mesma lógica pode ser aplicada as empresas, já imaginou quando a empresa ao vender o produto x, ela calcula seu custo de fabricação? Sendo assim, se o Estado elevar a taxaço na fabricação o empresário engloba esse imposto como custo e repassa para os consumidores e, novamente a consequência é a alta nos preços.

Então logo, na tendência da agenda ASG, o Estado tem um poderoso artifício para desestimular produtos e atividades empresariais. Mas a emenda constitucional número 132 tratou de ir além.

Quando pensamos o CBS e IBS seguindo a sistemática do IVA, o qual não será cumulativo e incidirá no destino, isso implica que os Estados perderão poder de barganha com as empresas, pois antes era muito comum conceder benefícios fiscais para as empresas se instalarem em seu território. De modo que, segundo o professor Heleno Torres, em um debate da reforma promovido pela jornal Valor¹⁷, a lógica agora seria um retorno das empresas para o centro, ou para onde está localizada sua massa consumerista, e isso em certa medida geraria um bom impacto ambiental, pois diminuindo as distância entre o fornecedor e consumidor, a logística seria melhor, consequentemente menos uso de rodovias, borrachas e combustíveis fósseis – um avanço para a redução da pegada de carbono e uso consciente dos recursos naturais.

Outra inovação foi a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem alíquotas diferenciadas para o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos

¹⁷A REGULAMENTAÇÃO da Reforma Tributária | CAMINHOS DO BRASIL. Gravação de Valor Econômico. Youtube: [s. n.], 2024. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=PYcbpDo9fGs&ab_channel=ValorEcon%C3%B4mico. Acesso em: 5 abr. 2024.

Automotores em função do impacto ambiental de cada modelo ou do tipo de combustível utilizado (art. 155, §6º, II).

A Emenda Constitucional n.º 132 prossegue na pauta ambiental, artigo 43, parágrafo 4, quando estimula que a aplicação dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) nos incentivos regionais devem ser prioritários a projetos sustentáveis. Além, de manter a tributação de biocombustíveis e hidrogênio verde inferior a incidente sobre os combustíveis fósseis (artigo 225, §1º, VIII, CF/88) (Breno Vasconcelos, Thais Shingai e Daniel Clarke, 2023, pág. 2).

Já no aspecto social, a grande inovação foi o *cashback* para certo grupo de pessoas e obrigatório no fornecimento de energia elétrica, gás liquefeito de petróleo e na aquisição de alguns itens da cesta básica para pessoas de baixas rendas., trata-se de uma política que vai ao encontro com a justiça tributária. A carga tributária proporcionalmente suportada por cada classe social sempre foi objeto de análise por parte dos estudiosos tributários, uma vez que as pessoas de alta renda eram tributadas da mesma forma que as de baixa renda.

Vamos tomar como exemplo a cesta básica: podemos facilmente compreender que, se uma alíquota de 20% fosse aplicada para todos, sem considerar a capacidade contributiva, por um lado esse valor poderia ser praticamente insignificante em relação ao rendimento da pessoa de alta renda, enquanto para os pobres, esse mesmo valor seria impactante. A partir de todo o raciocínio exposto, para superar essa injustiça tributária foi pesando no chamado *cashback*.

No contexto da governança corporativa, a transparência fiscal ganha destaque. Empresas que buscam conformidade e boa governança são incentivadas a adotar práticas fiscais transparentes, rejeitando a opacidade fiscal. Esta última não apenas representa um risco para a reputação corporativa, mas também se torna um fator que pode impedir a participação das empresas em programas fiscais governamentais. Portanto, a transparência fiscal funciona como um “incentivo” para as empresas adotarem práticas fiscais éticas e abertas. Conjugado com esses princípios, outro que surge é da simplicidade, constatado na uniformização do sistema por meio do IVA, assim, reduzindo a complexidade, incertezas e do outro lado da equação o cumprimento de obrigações acessórias (Vasconcelos; Shingai; Clarke, 2024, pág. 4).

3.2 As metas e indicadores brasileiros previstos nos Cadernos ODS 16 e 17 do IPEA para as dimensões ambiental, social e de governança

Os cadernos ODS – brasileiro - foram criados pelo Ipea para divulgar estudos e pesquisas que visam contribuir para o esforço nacional de alcançar os desafios lançados durante a cúpula do Desenvolvimento Sustentável da Assembleia Geral das Nações Unidas, da ONU de 2015, donde surgiu o documento “Transformando nosso mundo: a Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável”, cujo alcance requer uma parceria global de governos, sociedade civil, setor privado, academia, mídia e ONU.

Para coordenar a implementação da Agenda 2030 no Brasil, foi instituída a Comissão Nacional dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, vinculada à Secretaria do Governo da Presidência da República, que atribuiu ao Ipea a responsabilidade de prestar assessoramento técnico contínuo aos seus trabalhos. Em 2018, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) adaptou as metas globais aos desafios e realidades específicas do Brasil, sendo o país um dos poucos a desenvolver tal instrumento para contribuir com o alcance dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS).

O ODS 16¹⁸ tem como objetivo promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, garantir o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis. Nesse contexto, destacam-se programas e políticas brasileiras que contribuem para o alcance do ODS 16, tais como a promoção do acesso à justiça, a proteção das liberdades fundamentais, o combate à corrupção, o fortalecimento da participação cidadã e da transparência, bem como a implementação de políticas afirmativas.

No contexto da evasão fiscal, em contraste com a abordagem geral aplicada aos crimes e à corrupção, nota-se uma tendência crescente em adotar medidas não punitivas. Em vez de focar em penalidades rigorosas, as autoridades têm priorizado a concessão de

¹⁸ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. 16. Paz, Justiça e Instituições Eficazes Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis. 2019. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/191114_cadernos_ODS_objetivo_16.pdf. Acesso em: 04/04/2024. Neste texto utilizaremos a expressão “IPEA 16”.

parcelamentos de dívidas e a redução de multas e juros. Segundo a Receita Federal, essa abordagem tem levado a um adiamento no pagamento de impostos, alimentando a expectativa de aprovação de um novo programa de parcelamento especial (IPEA 16, 2019, pág. 53).

No âmbito do acesso à justiça, é praticamente incontestável que o modelo estabelecido pela Constituição de 1988 identifica as defensorias públicas como os principais agentes na criação de uma rede nacional de serviços jurídicos gratuitos de alta qualidade, financiada integralmente pelo Estado, destinada a atender a todos os cidadãos que deles necessitem, em qualquer parte do país. Contudo, é igualmente verdadeiro que, no contexto institucional, as defensorias públicas têm gradualmente alcançado todas as prerrogativas e os direitos necessários para cumprir seu mandato constitucional, embora sejam uma estrutura pública de custo considerável, o que provavelmente dificultará sua expansão no atual cenário de restrição fiscal enfrentado pelo Brasil, especialmente no nível subnacional de governo (IPEA 16, 2019, pág. 63).

Desde a promulgação da Constituição de 1988, a democracia brasileira tem presenciado um maior desenvolvimento em sua estruturação. A partir desse momento, questões relacionadas à equidade nas eleições, participação popular e fiscalização governamental, bem como a transparência dos dados do governo, têm sido mais consolidadas (IPEA 16, 2019, pág. 63).

O processo eleitoral foi fortalecido com várias medidas, como a introdução da Lei da Ficha Limpa e a adoção de urnas eletrônicas. Apesar dos avanços, ainda existem desafios, especialmente na representatividade dos eleitos, evidenciada pela falta de representação de mulheres e grupos minoritários na política (IPEA 16, 2019, pág. 64).

Em relação à participação social, há uma situação ambígua. A proliferação de instituições participativas, como conselhos e conferências de políticas públicas, tem facilitado a participação da sociedade civil em todas as etapas do processo político. No entanto, avaliar a eficácia desses instrumentos não é uma tarefa fácil, pois sua efetividade varia de acordo com a área de atuação e o nível de governo. Além disso, é importante destacar que existem esforços contrários a esses mecanismos dentro do próprio governo, o que representa uma ameaça para a democracia (IPEA 16, 2019, pág. 64).

No que diz respeito às políticas afirmativas, como as cotas no serviço público e nas universidades, elas têm contribuído para aumentar a representatividade de negros em cargos de nível superior e no funcionalismo público. No entanto, ainda há desafios, pois o acesso a essas oportunidades tende a beneficiar cursos e cargos menos concorridos, o que aponta para a necessidade de revisão e aprimoramento dessas políticas (IPEA 16, 2019, pág. 64).

Já o ODS 17¹⁹ objetiva: parcerias e meios de implementação. Esforços conjuntos nacionais e internacionais para a mobilização dos meios de implementação são necessárias para cumprir a missão de “não deixar ninguém para trás”, assim o ODS 17 revitaliza a parceria global para o desenvolvimento sustentável.

No Brasil, uma resposta rápida foi dada para estabelecer estruturas de governança dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), lideradas pela Secretaria de Governo da Presidência da República (Segov/PR). Uma medida crucial foi a criação da Comissão Nacional dos ODS (CNOOS), encarregada de coordenar as iniciativas brasileiras nas fases iniciais da implementação da Agenda 2030. Recentemente, uma alteração na legislação manteve a Segov/PR no comando da governança da agenda, porém extinguiu a comissão. Espera-se que esse novo modelo de articulação governamental acelere a implementação dos ODS, especialmente na divulgação das metas pelo território nacional (IPEA 17, 2020, pág. 25).

No que diz respeito ao comércio internacional, houve uma diminuição generalizada nos fluxos globais de comércio, afetando o Brasil. O país mantém políticas protecionistas, com tarifas de importação consideravelmente acima da média mundial. Espera-se que os recentes movimentos em direção à abertura comercial e a celebração de acordos bilaterais e multilaterais, como o acordo entre o Mercosul e a União Europeia, possam reduzir as tarifas de importação brasileiras para níveis mais próximos da média global (IPEA 17, 2020, pág. 25).

É crucial salientar que, ao avaliar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) 16 e 17, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) está analisando a

¹⁹INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. ODS 17, Fortalecer os meio de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável: O que mostra o retrato do Brasil? 2020. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ods/ods17.html>. Acesso em: 03/04/2024. Neste texto utilizaremos a expressão “IPEA 17”.

agenda ambiental, social e de governança do Brasil. O ODS 16 visa promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, garantindo acesso à justiça para todos e construindo instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis. Enquanto isso, o ODS 17 aborda a parceria para alcançar os objetivos, visando fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável (IPEA 17, 2020, pág. 26).

Ao avaliar esses objetivos, o Ipea não apenas examina aspectos relacionados à segurança, justiça e instituições, mas também considera a interseção entre fatores ambientais, sociais e econômicos. Isso reflete a compreensão de que a sustentabilidade e o desenvolvimento socioeconômico estão interligados e que a governança eficaz e a colaboração são essenciais para o progresso nessas áreas. Assim, ao abordar o ODS 16 e o ODS 17, o Ipea contribui para uma avaliação completa e holística do desenvolvimento do Brasil, considerando tanto os aspectos sociais e ambientais quanto os relacionados à governança e parcerias globais.

Diante disso, a reforma da tributação pode atuar como uma ferramenta eficaz para melhorar os indicadores do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Tendo em vista que, a reforma buscou como cerne principal uma melhor equidade tributária e o desenvolvimento sustentável, podemos citar como exemplo, entre os vários reflexos positivos que podem impactar os indicadores do IPEA, pode ajudar a reduzir a desigualdade de renda, um dos indicadores frequentemente monitorados. No entanto, é importante que a tributação seja implementada de maneira justa e eficiente para evitar a evasão fiscal e garantir que os recursos sejam utilizados de maneira eficaz.

3.3 Um balanço preliminar dos resultados da EC n.º 132/2023 do ponto de vista ambiental, social e de governança

Iniciar uma discussão dos resultados da EC n.º 132 preliminarmente é uma tarefa árdua, mas importante de se pensar, pois trata-se de um debate que está no apogeu, não há conclusões. Ademais, a Constituição Federal não cria de fato os tributos, ela prevê quem tem competência para tal, e a reforma foi pontualmente constitucional, sendo assim, para um efetivo balanço é pertinente no mínimo esperar as edições das leis complementares que irão regular o tema, e o ideal cenário para realizar um balanço seria

após um período de observação prática, pois no campo das ideias os institutos podem parecer bons, entretanto a prática pode ser diferente da teoria.

Entretanto, é inegável que o Brasil tinha um sistema muito ruim por conta da sua fragmentação de base de serviços e mercadorias, por conta da cumulatividade, porque impactava a competitividade dos produtos nacionais frente aos internacionais e também para investidores estrangeiros por conta do emaranhado de legislações criando um entrave para investir.

O IVA é o melhor modelo conhecido internacionalmente, no Brasil não foi implementado de forma ideal e perfeita, mas em comparação ao de antes, de longe é um sistema mais eficiente.

Mais eficiente inclusive no que tange à agenda ASG, pois tínhamos um direito tributário de certa maneira omissivo a essas questões, tendo em vista a época do antigo sistema visivelmente as preocupações eram outras, sendo assim a reforma veio para acompanhar o movimento mundial de desenvolvimento sustentável.

Pontos chave para a agenda ASG certamente foram: os critérios de sustentabilidade na concessão de incentivo, outro ponto é a forma que agora se busca atenuar os efeitos regressivos de modo, que o pensamento agora não é mais conceder regimes específicos, mas sim um *cashback*. No campo da governança o resultado é esplêndido quando deixamos concentrarmos cinco tributos em dois, mas com um único modelo e uma legislação. Essas mudanças representam um passo importante na integração dos princípios ESG na legislação tributária brasileira.

Nos últimos tempos, a agenda ESG (ambiental, social e governança) tem se destacado como um referencial ético para práticas empresariais sustentáveis. Empresas ao redor do globo estão cada vez mais percebendo a relevância de tratar questões ambientais, sociais e de governança em suas operações, como demandas do mundo atual e de seus próprios stakeholders²⁰.

20

VASCONCELOS, Breno; SHINGAI, Thais; CLARKE, Daniel. PEC 45/2019: reforma tributária ESG. Conjur, 11 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-11/pec-45-2019-reforma-tributaria-esg/>. Acesso em: 03/04/2024. Neste texto utilizaremos a expressão “Vasconcelos, 2023”.

Ao estabelecer que IBS e CBS serão impostos totalmente não-cumulativos e que incidirão em todas as etapas de produção e comercialização, a reforma tributária busca assegurar a neutralidade tributária, ou seja, que a incidência do imposto não dependa da forma como as atividades empresariais estão organizadas. Assim, espera-se que a reforma diminua as distorções alocativas e formas ineficientes de organização da produção (Vasconcelos, 2023, pág. 1)

Isso permitirá, por exemplo, uma diminuição de despesas com logística, uso de rodovias e consumo de combustíveis fósseis atualmente necessários porque empresas se instalaram em locais distantes de seu mercado consumidor, exclusivamente para aproveitar benefícios fiscais. Esse efeito, por si só, já mostra como as mudanças propostas são capazes de induzir comportamentos alinhados às práticas de ESG, como a redução da pegada de carbono e o uso responsável dos recursos naturais.

De maneira mais específica, a PEC 45/2019 inclui na Constituição a previsão de que, entre outros princípios, o Sistema Tributário Nacional observará o da defesa do meio ambiente (artigo 145, §3º). E a PEC 45 continua na agenda ambiental: (1) sempre que possível, a concessão de incentivos regionais considerará critérios de preservação do meio ambiente (artigo 43, §4º, CF/88); (2) a prioridade para projetos que prevejam ações de preservação do meio ambiente na aplicação dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), um dos instrumentos incluídos na PEC para reduzir discrepâncias entre os estados brasileiros (artigo 159-A, CF/88); (3) a criação de regimes fiscais específicos sobre “bens e serviços que promovam a economia circular e a sustentabilidade no uso de recursos naturais” e “para a microgeração e minigeração distribuída de energia elétrica, incluindo o SCEE” (artigo 156-A, §6º, IX e X, CF/88); e (4) que a tributação de biocombustíveis, inclusive de hidrogênio verde, será inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis (artigo 225, §1º, VIII, CF/88) (Vasconcelos, 2023, pág. 2-4).

Acrescente-se a isso a própria previsão de que o imposto seletivo incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (artigo 153, VIII, CF/88), abordagem que tem o potencial de contribuir para a causa ambiental de várias maneiras, ainda que caibam críticas à previsão de sua incidência sobre a “extração”, por ser

potencialmente contraditório com a lógica do próprio seletivo. Talvez a forma mais clara de contribuição à causa seja o desestímulo ao consumo nocivo ao meio ambiente, criando, por via transversa, um incentivo econômico para que empresas e pessoas busquem alternativas de bens e serviços mais sustentáveis, reduzindo, assim, a demanda por produtos prejudiciais ao meio ambiente (Vasconcelos, 2023, pág. 2-4).

No aspecto social, a responsabilidade social corporativa (RSC) tornou-se um componente essencial da estratégia empresarial, incluindo, mas não se limitando, ao cumprimento de elevados padrões éticos e socialmente responsáveis. Nesse contexto, o Direito Tributário pode emergir como um regulador que incentiva as empresas a desempenharem um papel construtivo na sociedade e ocasionar, direta ou indiretamente, avanços sociais relevantes (Vasconcelos, 2023, pág. 2-4).

Com isso em mente, a PEC 45/2019 prevê que o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da justiça tributária, que comporta ao menos dois vieses principais: um de acordo com o qual a carga da arrecadação tributária seja distribuída de forma justa entre os cidadãos, e outro reforçando o princípio da capacidade contributiva (Vasconcelos, 2023, pág. 2-4).

De maneira mais concreta, há a determinação que seja implantado um mecanismo de devolução do tributo sobre o consumo para a população de baixa renda, na forma do chamado *cashback*, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda (artigo 156-A, §5, VIII, CF/88), obrigatório no fornecimento de energia elétrica e GLP (artigo 156-A, §13, CF/88) e na aquisição de alguns itens da cesta básica (artigo 8º, §2º, ADCT) (Vasconcelos, 2023, pág. 5).

Como amplamente debatido durante a tramitação da PEC 45, esse mecanismo não é uma novidade na experiência internacional, e, segundo estudo do Banco Mundial, sua implementação poderia inclusive ter um efeito muito maior sobre o aumento da progressividade do sistema fiscal brasileiro do que a isenção total de itens da cesta básica. É pertinente expor um mecanismo totalmente inovador, o Comitê Gesto do IBS, trata-se de uma criação brasileira, a qual inclusive está sendo exportada como modelo para gestão de tributo, instrumento que contribui muito para a eficiência e transparência da tributação. No modelo anterior havia um problema muito grande com a sistemática de

crédito e débito, por vários motivos que não convém discorrer, mas o ponto positivo é que as totalidades das receitas se concentrarão neste órgão a parte, o qual fará toda a gestão e somente após ressarcir o que se pensa num modelo de “pix inteligente” ou seja, no mesmo momento e, operar todos os créditos devidos dos contribuinte, o que dá celeridade - tendo em vista que antes os créditos eram devolvidos após anos, a receita será repartida aos Estados e Municípios.

Também no espectro social, ressaltamos que a reforma tributária tem o potencial de fortalecer o pacto federativo e conceder maior autonomia aos entes federados mediante efeitos positivos para os Municípios, na medida em que se estima que ao menos 82% deles terão aumento de arrecadação. As simulações indicam que a regra de transição combinada com o maior crescimento da economia proporcionado pela reforma tributária, pode propiciar ganhos para a ampla maioria dos entes federados ao mesmo tempo que evita ou atenua as perdas de uma minoria, sobretudo nas duas primeiras décadas posteriores às mudanças (Vasconcelos, 2023, pág. 4).

No campo da governança corporativa, a transparência fiscal está intrinsecamente ligada aos princípios ESG. Empresas que buscam conformidade e boa governança são pressionadas a adotar práticas fiscais transparentes e a rejeitar a opacidade fiscal, que representa não apenas um risco para a reputação corporativa, mas cada vez mais um fator de discriminação para não participação das empresas nos chamados programas de conformidade fiscal. O Direito Tributário desempenha, assim um papel crucial na imposição de padrões de transparência, incentivando empresas a adotarem práticas fiscais éticas e abertas.

Vinculada a essa pauta, a proposta de reforma prevê que, além dos princípios já citados, o nosso sistema tributário deve ainda observar os princípios da simplicidade e da transparência (artigo 145, §3º, CF/88) (Vasconcelos, 2023, pág. 5).

Para alcançar esses princípios, o texto da PEC estabelece que (1) o projeto de lei que exigir ou aumentar tributo deverá conter avaliação e demonstração de seu impacto econômico-financeiro (artigo 150, §9º, CF/88) e (2) que as normas infralegais sobre matéria tributária devem vir acompanhadas de estudos e pareceres que as embasaram,

com avaliação do seu impacto sobre o grau de complexidade e a capacidade arrecadatória do sistema (artigo 150, VII, CF/88).

Na perspectiva da simplicidade, é correto prever que a uniformização do sistema reduzirá a complexidade e as incertezas que levam à falta de conformidade no cumprimento de obrigações acessórias. Lembre-se que o IBS, por exemplo, que substituirá o ICMS e o ISS, terá regulamento único, interpretação e aplicação uniformes (artigo 156-B, CF/88), e será instituído pela mesma lei complementar da CBS (artigo 195, §15, CF/88), sendo que ambos os tributos observarão regras comuns sobre fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência.

A reforma da tributação do consumo, desempenha um papel crucial na promoção de comportamentos alinhados com os princípios da pauta ESG. A reforma busca garantir a neutralidade tributária, reduzindo distorções e formas ineficientes de organização da produção. Além disso, a reforma incentiva a redução do consumo nocivo ao meio ambiente e a busca por alternativas mais sustentáveis, especialmente pela previsão do artigo 153, VIII (imposto seletivo).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no texto discorrido, podemos concluir que o desenvolvimento sustentável, desde a sua conceituação no Relatório Brundtland em 1987, tem sido um pilar fundamental para as discussões sobre sustentabilidade. Este conceito tem influenciado políticas e práticas em todo o mundo, com o objetivo de satisfazer as necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazer suas próprias necessidades, assim contribuindo sistematicamente para a agenda ASG nas corporações.

Além disso, a Declaração do Milênio em 2000 e o subsequente Pacto Global da ONU marcaram um importante passo na direção de uma maior cooperação entre os setores público e privado para alcançar a sustentabilidade. Este movimento incentivou as empresas a alinhar suas estratégias e operações com princípios universais de direitos humanos, trabalho, meio ambiente e transparência, e a tomar medidas para promover objetivos sociais mais amplos.

O relatório “Who Cares Wins” de 2004 estabeleceu as dimensões ambiental, social e de governança (ASG) para investimentos socialmente responsáveis. Estes critérios, que estão interligados com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da ONU, representam um importante passo em direção à integração da sustentabilidade nas práticas de investimento.

Se houve um momento em que se pensou que a agenda ESG fosse apenas um movimento temporária, atualmente concluímos que de temporário não há nada, pelo contrário é um ideal que deve cada mais ser difundido, com relevância literalmente vital. De forma que, representa uma mudança fundamental nas expectativas tanto sociais quanto empresariais.

A interseção entre a agenda ESG e o Direito Tributário destaca a importância de uma abordagem unificada para garantir a sustentabilidade e a responsabilidade nas

práticas corporativas. À medida que as empresas buscam prosperar em um ambiente global cada vez mais consciente, compreender e aplicar adequadamente as complexidades entre a agenda ESG e o Direito Tributário torna-se vital a longo prazo.

Contudo nesse contexto deve-se somar o fato, das dimensões ASG serem pensadas de maneira integrada ao Estado Constitucional Ecológico, para que o centro das dimensões ASG não seja somente o ser humano, mas todo o ecossistema. A dimensão ambiental, por exemplo, deve ser vista não apenas como uma responsabilidade das empresas, mas também como um dever do Estado. Isso implica em políticas públicas efetivas para a proteção do meio ambiente e a promoção de práticas sustentáveis.

A dimensão social, por sua vez, deve ser entendida em um sentido amplo, incluindo não apenas os direitos dos trabalhadores. O Estado tem um papel fundamental na promoção da justiça social e deve trabalhar em conjunto com as empresas para alcançar esses objetivos.

A dimensão de governança deve ser fortalecida por um Estado que seja transparente, responsável e eficaz. A boa governança é essencial para garantir que as práticas ASG sejam implementadas de maneira efetiva e que haja um controle social sobre essas práticas.

A recente reforma constitucional tributária no Brasil, promovida pela aprovação da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, trouxe à tona uma série de debates acerca de sua eficácia em promover um Estado Constitucional Ecológico de Direito e fortalecer a responsabilidade corporativa nas dimensões ambiental, social e de governança.

Sendo assim, o Estado Constitucional Ecológico de Direito se baseia na premissa de que o Estado deve garantir a preservação do meio ambiente e o desenvolvimento sustentável como direitos fundamentais. Nesse sentido, a reforma tributária tem o potencial de oferecer instrumentos jurídicos eficazes para a realização desses objetivos, ao estabelecer, por exemplo, incentivos fiscais para empresas que adotem práticas sustentáveis, bem como quando legisla sobre o Imposto Seletivo.

No entanto, a eficácia desses instrumentos depende de uma série de fatores, incluindo a forma como são implementados e fiscalizados. Além disso, é crucial que haja uma mudança de mentalidade por parte das corporações, que devem reconhecer a importância de sua responsabilidade ambiental, social e de governança.

Por outro lado, a reforma tributária também pode ser vista como uma oportunidade para fortalecer a responsabilidade corporativa. Ao estabelecer novas regras e diretrizes para a tributação de empresas, a reforma pode incentivar as corporações a adotarem práticas mais sustentáveis e socialmente responsáveis

REFERÊNCIAS

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 45, DE 2019. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 1 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providência. [S. I.], 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filenome=PEC+45/2019. Acesso em: 3 abr. 2024.

PARECER DE PLENÁRIO PELA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 6 de julho de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providência. [S. I.], 6 jul. 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297856&filenome=PPR%201%20CEURG%20=%3E%20PEC%2045/2019. Acesso em: 4 abr. 2024..

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA CASA CIVIL SECRETARIA ESPECIAL PARA ASSUNTOS JURÍDICOS. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

Altera o Sistema Tributário Nacional. 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 3 abr. 2024.

LUIZ FONSECA FERNANDES, André. A extrafiscalidade na transação federal. *Conjur*, 3 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-03/a-extrafiscalidade-na-transacao-federal/>. Acesso em: 03/04/2024.

SALES PEREIRA, Thiago; DE ANTONIO POSSI, João Pedro. Reforma tributária: o 'imposto do pecado' e a preservação do meio ambiente. *Conjur*, 10 jan. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-10/reforma-tributaria-o-imposto-do-pecado-e-a-preservacao-do-meio-ambiente/>. Acesso em: 03/04/2024.

VASCONCELOS, Breno; SHINGAI, Thais; CLARKE, Daniel. PEC 45/2019: reforma tributária ESG. *Conjur*, 11 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-11/pec-45-2019-reforma-tributaria-esg/>. Acesso em: 03/04/2024.

APPY, B. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. 2016. Artigo. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594808/mod_resource/content/1/LS%2002.%20APPY%2C%20Bernard.%20Por%20que%20o%20sistema%20tribut%2C%20A%20rio%20brasileiro%20precisa%20ser%20reformado.pdf. Acesso em: 03/04/2024.

ELIDIE PALMA BIFANO. Reforma tributária deveria considerar princípios do ESG/Tributação? Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-27/consultor-tributario-reforma-tributaria-deveria-considerar-principios-esg-tributacao/>. Acesso em: 03/04/2024.

MACHADO SEGUNDO, H. D. B. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. Barueri, SP: Atlas, 2023.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. TRANSFORMANDO NOSSO MUNDO: A AGENDA 2030 PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/publications/agenda-2030-transformando-nosso-mundo>. Acesso em: 03/04/2024.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo, Sp: Malheiros Editores, 2011.

WOLFGANG SARLET, I. Curso de direito ambiental. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

WOLFGANG SARLET, I.; FENSTERSEIFER, T. Direito constitucional ecológico: constituição, direitos fundamentais e proteção da natureza. 6. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

TEIXEIRA PEIXOTO, B.; KOSOKI LUCCHESI, C. ESG e o impulso à Agenda 2030 e ao Acordo de Paris. jun. 17DC. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-17dc-esg-e-o-impulso-a-agenda-2030-e-ao-acordo-de-paris>

17/lucchese-peixoto-esg-impulso-agenda-2030-acordo-paris/. Acesso em: 03/04/2024.

WOLFGANG SARLET, I.; WEDY, G. W.; FENSTERSEIFER, T. Curso de direito climático. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.

GOUVEIA, Carlos Portugal. A Estrutura da Governança Corporativa. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2022.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. ODS 17, Fortalecer os meio de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável: O que mostra o retrato do Brasil? 2020. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ods/ods17.html>. Acesso em: 03/04/2024.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA.. 16. Paz, Justiça e Instituições Eficazes Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis. 2019. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/191114_cadernos_ODS_objetivo_16.pdf. Acesso em: 04/04/2024.

CAMARA, Luísa Martins de Arruda. Uma base para os pilares ESG: indicadores e regulamentação com ferramentas para superar o greenwashing. Controle Externo: Revista do Tribunal de Contas do Estado dGoiás, Belo Horizonte, ano 3, n. 6, p. 99-113, jul./dez. 2021. Disponível em: <https://revcontext.tce.go.gov.br/index.php/context/article/view/139>. Acesso em: 03/04/2024.

PRINCIPLES FOR RESPONSIBLE INVESTMENT. Por qué y cómo deberían actuar los inversores con respecto a los derechos humanos? 2020. Disponível em: <https://www.unpri.org/download?ac=12254>. Acesso em: 03/04/2024.

PRINCIPLES FOR RESPONSIBLE INVESTMENT. Uma iniciativa de investidores em parceira com a Iniciativa Financeira do Programa da ONU para o Meio-ambiente (Unep-Fi) e o Pacto Global da ONU. 2019. Disponível em: <https://www.unpri.org/download?ac=10969>. Acesso em: 03/04/2024.

CONFERENCE REPORT. Investing for long-term value: integrating environmental, social and governance value drivers in asset management and financial research – A state-of-the-art assessment . Zurich, 2005 Disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/681686?v=pdf>. Acesso em: 03/04/2024.

COUTINHO, Leandro de matos. O Pacto Global da ONU e o desenvolvimento sustentável.Revista BNDES, Rio de Janeiro, V. 28, n. 56, pg; 501-518, 2021.Disponível

em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/22029/1/13-BNDES-Revista56-PactoGlobalONU.pdf>. Acesso em: 03/04/2024.

THE GLOBAL COMPACT. Who Cares Wins: Connecting Financial Markets to a Changing World. 2004. Disponível em: https://www.unepfi.org/fileadmin/events/2004/stocks/who_cares_wins_global_compact_2004.pdf. Acesso em: 03/04/2024.

ROMANO CAMPEDELLI, Laura; BARRA BOSSA, Gisele. JUSTIÇA DISTRIBUTIVA O efeito perverso da regressividade no sistema tributário brasileiro. *Conjur*, [S. l.], p. 1-5, 6 nov. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-nov-06/efeito-perverso-regressividade-sistema-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 4 abr. 2024.

RICHARDSON, Katherine. Earth beyond six of nine planetary boundaries. *Science advances*, [S. l.], p. 1-17, 13 set. 2023. Disponível em: <https://www.science.org/doi/10.1126/sciadv.adh2458>. Acesso em: 4 abr. 2024

A REGULAMENTAÇÃO da Reforma Tributária| CAMINHOS DO BRASIL. Gravação de Valor Econômico. Youtube: [s. n.], 2024. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=PYcbpDo9fGs&ab_channel=ValorEcon%C3%B4mico. Acesso em: 5 abr. 2024.

