

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO ESTADO DO PARÁ
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

JULIANA DUARTE DE MELO
LYVIA MACIEL ABRAHIM

REFORMA TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS ESG

BELÉM
2022

JULIANA DUARTE DE MELO
LYVIA MACIEL ABRAHIM

REFORMA TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS ESG

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção de grau em Bacharel em Direito, pelo Centro Universitário do Estado do Pará.

Orientador: Prof. Me. Luciano Cavalcante de Souza Ferreira

BELÉM
2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Biblioteca do CESUPA, Belém – PA

M528r Melo, Juliana Duarte de.
Reforma tributária e os princípios ESG /Juliana Duarte de Melo, Lyvia
Maciel Abraham. – Belém, 2022.

27p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Centro Universitário
do Estado do Pará, Bacharelado em Direito, Belém, 2022.

Orientador: Prof. Me. Luciano Cavalcante de Souza Ferreira.

1. Reforma tributária - Brasil. 2. Direito tributário - Brasil. I. Abraham,
Lyvia Maciel. II. Ferreira, Luciano Cavalcante de Souza de (orient.). III.
Título.

CDD 341.39

JULIANA DUARTE DE MELO
LYVIA MACIEL ABRAHIM

REFORMA TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS ESG

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção de grau em Bacharel em Direito, pelo Centro Universitário do Estado do Pará.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Cavalcante de Souza Ferreira

Data de aprovação: ____/____/____

Conceito:

Banca Examinadora:

Prof. Dr. LUCIANO CAVALCANTE DE SOUZA FERREIRA - Orientador
Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA)

Nome com titulação
Instituição a que pertence

Nome com titulação
Instituição a que pertence

REFORMA TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS ESG

TAX REFORM AND THE ESG PRINCIPLES

Juliana Duarte de Melo¹

Lyvia Maciel Abraham²

Luciano Cavalcante de Souza Ferreira³

RESUMO

A ESG (Environmental, social and corporate governance) ou ASG (Ambiental, Social e Governança), em português, representa nos dias atuais, uma proposta de responsabilidade social para atividade empresarial, de modo que o mercado empresarial não deva focar somente no lucro mas também atuar para o bem estar dos vários stakeholders (interessados) e para a sociedade como um todo. O objetivo deste trabalho é propor uma análise acerca da possibilidade da aplicação deste fator ESG no sistema tributário, a partir das propostas de Reforma Tributária brasileiras (PECs 45 e 110), com a finalidade de usar o sistema para reduzir desigualdades sociais, diminuir tensões sociais, a manter a estabilidade das Instituições Públicas, a busca da Justiça Tributária e o alcance da paz social. O método de abordagem utilizado é o analítico com abordagem qualitativa, mediante pesquisa exploratória e análise bibliográfica.

Palavras-chave: Direito Tributário; Reforma Tributária; Fator ESG.

ABSTRACT

The ESG (Environmental, social and corporate governance) or ASG (Environmental, Social and Governança), in portuguese, currently represents a proposal of social responsibility for business activity, that is, in the sense in which the business market should not focus only for profit, but to act for the well-being of the various stakeholders (interested) for society as a whole. Therefore, the present work aims to propose an analysis about the possibility of applying this ESG factor in the Tax Reform, which should have as its scope the reduction of social inequalities, the reduction of social tensions, the maintenance of the stability of Public Institutions, the search for Tax Justice and the achievement of social peace. For this, the method of approach used will be analytic, being the research a qualitative approach. With regard to the general objective, it is an exploratory research and the technical procedures used were the bibliographical one. The work, therefore, considers the genuine ESG concept and the reasons that brought it to the forefront for discussions in public reality.

Key words: Tax Law; Tax Reform; ESG Factor.

¹ Bacharelanda do Curso de Direito, do Centro Universitário do Pará (CESUPA). E-mail: juliana18060130@aluno.cesupa.br.

² Bacharelanda do Curso de Direito, do Centro Universitário do Pará (CESUPA). E-mail: lyvia18060316@aluno.cesupa.br.

³ Orientador. Mestre em Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. Professor de Direito Financeiro e Tributário do Centro Universitário do Pará (CESUPA). E-mail: luciano.ferreira@prof.cesupa.br.

1 INTRODUÇÃO

A crescente competitividade do mundo corporativo exige que as organizações revejam rapidamente seus impactos no ambiente em que operam, de modo a minorar externalidades negativas de suas atividades. Com essa finalidade, muito tem se utilizado o denominado fator de atuação ESG (ESG), sigla que significa na língua inglesa *environmental, social and governance* e que, traduzido livremente ao português representa agir com foco na sustentabilidade ambiental, nas melhorias dos direitos sociais e na governança.

O ESG representa uma proposta de atuação, inicialmente destinado à esfera privada, com foco socialmente responsável, no sentido de que as empresas não devem focar apenas no lucro, mas agir responsavelmente, contribuindo ao bem-estar de seus diversos stakeholders.

Com base nesse contexto, importante questionar-se da possibilidade deste fator de análise ser transposto também à esfera pública, especialmente na seara tributária, aproveitando-se o momento atual pelo qual o Brasil vem passando em que se pretende realizar uma robusta reforma da matriz tributária, mediante a apreciação pelo Congresso Nacional de duas grandes propostas de Emenda à Constituição, a PEC 45 e a PEC 110, ou seja, aproveitar o trâmite destas propostas para inserir ou confirmar a implementação de fatores ESG no sistema tributário brasileiro pós-reformas.

Deste modo, questiona-se: as propostas de reforma tributária apresentadas (PEC 45 e PEC 110) atendem aos critérios definidores do fator ESG?

Para responder a este questionamento, utilizou-se de método de abordagem analítico e qualitativo, mediante pesquisa exploratória e análise bibliográfica. tendo-se como objetivo geral indicar a possibilidade de aplicação do fator ESG como critério de aprovação das propostas de reforma tributária apresentadas, e como objetivos específicos: demonstrar o que representa o fator ESG, apresentar o sistema tributário brasileiro e seus matrizes econômicas de incidência e analisar as propostas de reforma tributária (PEC 45 e PEC 110) sob à luz dos critérios definidores do fator ESG.

Assim, um critério de atuação inicialmente criado à análise das práticas privadas empresariais, poderá subsidiar decisões de instituições públicas que impactam na melhoria da vida em sociedade no Brasil, especialmente no ambiente da tributação, que afeta desde a atividade produtiva em si, quanto aos consumidores nos finais das cadeias de produção, circulação e consumo.

2 ODS - ESG

2.1 ODS - ESG

A sustentabilidade é um termo que constrói um paralelo entre economia e ecologia, referindo-se à capacidade de um sistema se tornar resiliente, adaptando-se às adversidades e beneficiando-se das mudanças ao passar do tempo (VEIGA, 2010). Nesse contexto, a sustentabilidade pode ser entendida como a urgência de adaptar as estratégias relativas ao crescimento econômico sem comprometer o meio ambiente e as necessidades das gerações futuras. Essas modificações sociais e ambientais ressignificaram a ideia de como a sociedade empresarial e as dimensões econômicas de um país devem avançar frente a um novo ambiente sustentável, buscando o equilíbrio entre as dimensões econômicas, ambientais e sociais (*triple bottom line*).

A fim de buscar o reconhecimento da influência ambiental no sistema econômico e na sociedade como um todo, no ano de 2004, o Pacto Global publicou o relatório “*Who Cares Wins*”, resultado da “provocação” do então secretário-geral da ONU, Kofi Annan, com o objetivo de encorajar a busca do desenvolvimento de um mercado global mais justo, sustentável e mais inclusivo, apresentando pela primeira vez a necessidade das corporações adotarem os critérios Ambientais, Sociais e de Governança (ESG em inglês). Este relatório foi exposto a cinquenta CEOs de grandes instituições financeiras sobre como integrar esses fatores no mercado de capitais, dentro dos critérios de investimento do mercado financeiro.

Assim, o termo foi ganhando visibilidade no cenário internacional ao longo dos anos, reforçando a capacidade dos países para lidar com os impactos gerados por essa mudança de perspectiva. A ESG busca comunicar os efeitos sociais, ambientais e principalmente governamentais, apresentando uma proposta de responsabilidade social para a atividade empresarial, em que as mesmas contribuam no bem estar dos vários stakeholders (interessados) em sua atuação, podendo estes serem os empregados, clientes, fornecedores, ou a sociedade como um todo, não evidenciando assim somente o lucro propriamente dito e contribuindo para a perenidade dos negócios.

Portanto, o ESG se trata, de forma geral, da responsabilidade social das empresas em preservar o meio ambiente, adotando práticas de governança estruturadas, assumindo uma responsabilidade maior sobre os impactos no ecossistema (tanto em questões sociais como ambientais), sendo necessário a inserção das gestões corporativas e governamentais nas tomadas

de decisões. Desta forma, a adoção de ações nesse sentido gera mercados mais sustentáveis e proporciona melhores resultados para as instituições (ESEG – Faculdade do Grupo Etapa - 2021).

Na mesma esteira de acontecimentos que resultaram na criação do fator ESG, também está a criação da Agenda 2030, proposta pela Organização das Nações Unidas, no ano de 2015, composta por 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). A implementação teve início em janeiro de 2016 e abrange pontos como o desenvolvimento econômico, a erradicação da pobreza, a inclusão social, a sustentabilidade ambiental e a boa governança em todos os níveis, conforme mostra a Figura 1:

Figura 1 -Objetivo do desenvolvimento sustentável



Fonte: ONU Brasil (2015)

Esses objetivos relacionam-se com o fator ESG, na medida em que são complementares, pois os objetivos atraíram, ainda mais, a atenção dos investidores globais ao compreenderem a urgência do mercado em aplicar o ESG. Resultado disso, o Índice de Sustentabilidade Empresarial da B3 identificou que houve mais de 83% de processos de integração dos ODS às estratégias, metas e resultados das corporações.

Nesta senda, os investidores de longo prazo podem exigir maior transparência das empresas sobre os impactos de sua operação, posto que uma boa divulgação das práticas de ESG indica maior segurança da aplicação financeira, reduzindo as possibilidades de desvalorização do preço das ações estimuladas por riscos socioambientais (FERNANDES; LINHARES, 2017; NAUM, 2018).

Além disso, a exigência de maior qualidade das informações socioambientais pelos

stakeholders, ou seja, todos os interessados que são impactados, de forma direta ou indireta pela empresa, é impulsionada, ainda mais, pelo debate sobre os efeitos negativos dos impactos ambientais e mudanças climáticas, sendo então uma estratégia organizacional importante para a sociedade empresarial, haja vista a necessidade de manter boas relações com colaboradores e fornecedores, e possuir um modelo de negócio que faça sentido para economia a longo prazo. (CASNICI et al., 2021)

Portanto, a situação política e social de um país é relevante na manutenção das práticas sustentáveis uma vez que os *stakeholders* influenciam as empresas a uma adaptação mais sustentável dos negócios (BOERCH 2010). Desta forma, cada pilar do fator ESG demonstra uma área diferente para a qual as empresas devem se atentar na tomada de decisão – áreas correlatas a pelo menos um ODS proposto pela ONU.

2.2 OS PILARES “E”, “S” E “G”

Como já demonstrado, a sigla ESG representa em inglês *environmental, social and governance*, trazendo uma série de questões voltadas a futuros investimentos, co-relacionando questões socioambientais e riscos organizacionais, conduzindo assim as esferas ambientais e sociais como estratégia ao mercado empresarial. Mas como seria essa associação entre tais questões sociais, ambientais e governamentais? É necessário em primeiro lugar, entender os pilares E S G.

O “E” de *enviromental* demonstra as questões ambientais e a responsabilidade da gestão empresarial sobre essas práticas. E isso se deu por conta das transformações que a era industrial trouxe ao meio ambiente, como as mudanças climáticas ou a emissão de resíduos tóxicos, por exemplo.

Assim, as transformações causadas ao meio ambiente, geraram uma preocupação mundial, no qual se reflete na criação de vários tratados, normas, acordos e diretrizes, para melhorar o gerenciamento e gestão do meio ambiente. O resultado perfaz na melhoria da responsabilidade e transparência das empresas, à um gerenciamento mais sustentável e ecológico.

Desta forma, demonstra o Guia de Sustentabilidade para as Empresas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa:

Da perspectiva da empresa a viabilidade econômico-financeira é vital, sem a qual não sobrevive. Entretanto, tem-se tornado imperioso para a qualidade do seu desempenho buscar seu alinhamento com uma visão de sustentabilidade de sentido ampliado. Para o setor empresarial o conceito de sustentabilidade representa uma abordagem inovadora de se fazer negócios, no sentido de sustentar a viabilidade econômico-financeira dos empreendimentos e, ao

mesmo tempo, preservar a integridade ambiental para as gerações atuais e futuras e construir relacionamentos mais harmoniosos na sociedade, resultando numa reputação positiva e sólida. (IBGC, 2007, p.16)

Sendo assim, é necessário que haja um incentivo para questões ambientais, trilhando um caminho mais sustentável e ocasionando a melhora na qualidade ambiental. Exemplo disto se dá pelo Protocolo de Quioto, em que se trata de um tratado internacional no qual os países que fazem parte, se comprometem na redução de emissões de gases do efeito estufa na atmosfera. Dito isto, as empresas que conseguem prevenir a emissão de uma tonelada de CO₂ (dióxido de carbono), adquirem aquisição de crédito no mercado, após receberem o certificado digital (crédito de carbono), que serve como ativo de negociação no mercado internacional.

Em relação ao “S” da sigla ESG, trata-se do aspecto social que as empresas devem observar, tais como a saúde e segurança do local de trabalho, relações comunitárias e de direitos humanos, no qual abrange parte das empresas ao tratar de empregados, consumidores e fornecedores. Versa sobre relacionamentos interpessoais, incentivando a mudança das organizações de forma interna, observando os fatores para as escolhas da parte administrativa da empresa por exemplo (o que levaria em consideração a diversidade de gênero, raça, etnia, religião dentre outros), para gerar um ambiente de respeito.

Exemplo disto se dá na criação do guia “A Responsabilidade Corporativa de Respeitar Os Direitos Humanos” (The Corporate Responsibility To Respect Human Rights):

Os tratados internacionais de direitos humanos geralmente não impõem obrigações legais diretas às empresas. A responsabilidade legal e a aplicação pela violação das normas internacionais de direitos humanos pelas empresas são, portanto, amplamente definidas pela legislação nacional. No entanto, as ações das empresas, assim como as ações de outros atores não estatais, podem afetar o gozo dos direitos humanos por terceiros, de forma positiva ou negativa. As empresas podem afetar os direitos humanos de seus funcionários, clientes, trabalhadores em suas cadeias de suprimentos ou comunidades ao redor de suas operações. De fato, a experiência mostra que as empresas podem infringir e infringem os direitos humanos quando não estão prestando atenção suficiente a esse risco e como reduzi-lo. (UNITED NATION, 2012, p.15)

Ademais, o “S” também traz uma perspectiva de alinhamento das estratégias corporativas no meio social, auxiliando no entendimento de quais seriam as potenciais preocupações sobre relações trabalhistas, direitos humanos atrelado a sociedade e o público alvo, fazendo relação com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), da Agenda 2030, sendo estes a ODS 1, ODS 5, ODS 8, e ODS 10, que versam sobre questões de igualdade de gênero, trabalho decente, entre outros.

Por fim, o pilar “G” (*governance*) trata-se de governança corporativa, ou seja, a forma

como a empresa será conduzida irá definir os impactos que ela gerará nos pilares anteriores. Diante disso, o princípio que traz a responsabilidade corporativa, será o prelúdio para guiar os outros pilares ambiental e social. Dito isto, o aspecto da governança é incentivar para que a tomada de decisões das empresas sejam voltadas ao meio ambiental, social e econômico. Sendo desta forma a estruturação para a maior responsabilidade das empresas em relação aos seus líderes, os quais dispõem do dever de adotarem atitudes para o cumprimento das relações sociais e ambientais.

Assim, a gestão ESG se daria na supervisão do compromisso das empresas em cumprir com o seu papel, trazendo assim maior segurança, tanto aos consumidores como aos investidores. Além disso, ressalta-se a avaliação para identificar se as ações estão sendo tratadas com tal seriedade e se são eficazes, assim como se estão alinhadas com os pilares do ESG, gerando um paralelo às questões da ODS, em específico a agenda 2030, se tratando da ODS 9, e ODS 16, que trazem questões como indústria, infraestrutura, paz e justiça.

Em suma, as empresas que seguem os princípios ESG como norteadores para tomada de decisões, são avaliadas como as mais confiáveis para investidores e consumidores, trazendo maior chance de destaque no mercado ativo, impulsionando uma gestão sustentável e duradoura.

Como demonstrado, as estratégias ESG incluem transparência nos negócios, sendo estes relatórios, ou seja, uma governança corporativa eficaz, para fornecer às partes interessadas os dados essenciais de que precisam para tomar decisões. Consequentemente, é adequado que os Conselhos de Administração e Comitês que os assessoram devem estar preparados para adotar tais práticas, sob pena de serem excluídos do ambiente social e de negócios. Entendido o significado do fator ESG e o entendimento de sua sigla, direciona-se ao objeto de estudo deste trabalho para sua subdivisão, o ESG/Tributação.

2.3 ESG TAX

Denomina-se ESG/Tributação ou TAX/ESG a especialização ou subdivisão do tema que trata dos impactos sociais, ambientais e de governança, a partir de suas práticas políticas e estratégias tributárias. Assim, é possível desdobrar a sigla ESG, para fins tributários, nos seguintes principais aspectos: (i) função ambiental voltada a bens e atividades que não degradem o mundo; (ii) função social voltada à concessão de benefícios a empregados e à sociedade, ao pagamento de tributos e contribuições e à ética tributária e (iii) função de governança voltada ao controle e acompanhamento de estratégias tributárias (ELIDIE, 2022) .

Desta forma, do ponto de vista do poder público, é necessário formular políticas tributárias voltadas à proteção ambiental e formular medidas fiscais e de incentivos voltadas para a proteção ambiental. Essas políticas devem estar alinhadas com o atendimento social das populações, de forma integral, e voltadas para a criação de empregos. Objetivamente, em alguns países tem-se observado a aplicação desses conceitos na proposição de reformas tributárias que utilizam a tributação para esses fins. Como exemplo, os relatórios de transparência fiscais, voltados à sustentabilidade, inserem-se como parte da governança, contemplando os fatos tributários e as correspondentes ações.

Os altos padrões de relatórios ESG corporativos são essenciais para informações precisas sobre investimentos e regulamentações, afinal, a transparência é a base para resultados financeiros e sociais positivos. Exigem-se que esses documentos cumpram as regras estabelecidas por agências credenciadas, como a Global Reporting Initiative, GRI, órgão internacional de padrões independentes que ajuda empresas, governos e outras organizações a entender e comunicar seus impactos em questões como mudanças climáticas, direitos humanos e corrupção.

Os relatórios de transparência fiscal que vêm sendo divulgados de forma espontânea, e ainda não são muitos, além de indicarem compromisso com o futuro do mundo e daqueles que os cercam, também divulgam as somas arrecadadas a título de tributos, tanto os próprios decorrentes das operações, como aqueles que têm a obrigação legal de reter e fazer chegar aos cofres públicos, na condição de fonte arrecadadora (ELIDIE, 2022).

Citando caso análogo, a holding Neoenergia, que possui como atividade principal o setor elétrico, divulgou a primeira edição do seu Relatório Anual de Transparência Fiscal, no qual informou, voluntariamente, o detalhamento das contribuições tributárias de 2021, e reforçou seu compromisso em garantir princípios éticos de governança corporativa em conformidade com a legislação brasileira e boas práticas internacionais.

Essa iniciativa relacionou de forma pioneira o valor das políticas de gestão fiscal e as dimensões ESG (Ambiental, Social e Governança), que asseguraram o alto padrão das atividades da companhia. Em carta aberta, o CEO da Neoenergia, Mario Ruiz-Tagle afirmou:

Estamos conscientes de que a nossa contribuição é especialmente relevante em um ano em que todos os setores foram afetados pela crise sanitária e econômica. Entendemos ser essencial dar confiança aos grupos de relacionamento da companhia, de forma a continuar com um crescimento saudável e manter um substancial recolhimento de impostos, taxas e contribuições para todas as instâncias de governo. (RUIZ-TAGLE, 2022)

O ordenamento interno da Neoenergia, se estabeleceu, como dito, acima dos valores ESG, entretanto, pelo seu grande desenvolvimento e compromisso a própria companhia acrescentou a letra F, de financeiro, utilizando a sigla ESG+F. Neste sentido, a política fiscal do grupo considera que os impostos cobrados pelo Grupo em todas as localidades em que opera constituem o principal suporte dos encargos públicos.

No que tange ao Poder Público, como protótipo de aplicação das normas ESG/Tributação, em 2012, no México, houve discussões propostas quanto a uma reforma tributária que incluiria incentivos para criar uma cultura de civilidade fiscal, salvo o Estado de Direito, pelo chamado *Grupo de los Seis*, formado pelos maiores especialistas tributários do país e com o apoio de entidades estatais. Contaminado, a proposta discutiu o Imposto sobre a Renda, especificamente no Capítulo III, a criação de incentivos à realocação de empresas que se encontram ou pretendem se instalar em áreas metropolitanas, ditas restringidas, como política de combate à poluição, o que também permite a geração de riqueza em outras áreas do país.

Diante desses fatos, para a construção de um mundo melhor, é muito útil avançar no debate sobre a reforma tributária tendo em vista a abrangência ESG/Tributária, pois este trabalho certamente criará uma oportunidade para discutir a atualização do sistema de tributação brasileiro, que teve como última reforma real, introduzida pela Emenda nº 18/65 com amparo da Constituição Federal de 1946.

Nesta senda, 76 anos depois, além das contribuições sociais que se mostraram como um novo e eficiente instrumento de arrecadação para a União, resultado da Constituição Federal de 1988, hoje, em novo cenário decorrente das mudanças sociais, econômicas e de expectativas operadas no mundo, é interessante e necessário discutir a necessidade de reformular o sistema. Como exemplo, livrando-se dos tributos anacrônicos que não se mostram tributáveis, como os que utilizam a renda como base de cálculo, e os tributos que não reconhecem a não cumulatividade, tributando uma cadeia econômica contínua, sem consideração ao ônus que causam aos contribuintes e aos consumidores e, mais, aqueles que oneram a aquisição de conhecimento ou o desenvolvimento da tecnologia.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Inicialmente, antes de explorar a Reforma Tributária de fato, é necessário distinguir o momento atual da economia do país e a complexidade no Sistema Tributário. Dito isto, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 deu ensejo ao Sistema Tributário Brasileiro, na qual baseia-se em renda, produção e circulação de bens e serviços, sendo orientada e regulada pela

Lei nº 5.172/66. Por conseguinte, o modelo de tributação desenhado pela EC foi mantido na Constituição Federal e promulgada em 1988.

É curioso ressaltar, que em grande parte das constituições, ao redor do mundo, não há como a brasileira, um capítulo inteiro à questão tributária. Todo mosaico normativo relacionado à tributação, estabelece nossa Carta Magna como verdadeira protetora do contribuinte e não o deixando à mercê do legislador infra.

Um detalhe importante, é que a partir da CF/1988, embora haja uma distribuição de competência tributária, na qual cada ente político recebe sua reserva para promover a sua respectiva tributação, quando se trata de impostos, há uma forte intervenção federal ou nacional. Pois, nos termos do art. 146 da CF/1988, compete à União, mediante a edição de lei complementar (LC), estabelecer o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dessa exação.

Portanto, pode-se afirmar que há impostos municipais ou estaduais, porém os contornos primordiais na criação de impostos, sejam eles quais forem, encontram-se na titularidade da União (SIMAS, 2018).

Vale frisar ainda, que no cenário de 1988, houve o agravamento das tributações por conta das operações cumulativas referentes às contribuições federais. Tais contribuições se tratam do PIS/PASEP, que estão dispostas no artigo 239 da CF, assim como as COFINS pelo artigo 195, I, alínea B da CF, as quais possuem a mesma base de cálculo, sendo a base de faturamento.

Ademais, deu-se prosseguimento na questão tributária em direção ao imposto de base ampla sobre o valor agregado com a integração dos impostos únicos e de serviços (com base no ICM, que se trata atualmente como ICMS). Pontua-se também uma considerável alteração na repartição tributária relativa à União com o aumento substancial da receita da mesma para os estados, e dos estados aos municípios, mesmo não havendo mudanças em relação às competências da União.

Dessarte, o objetivo desde 1967 seria uma tributação que pudesse abranger as principais bases tributárias, as quais se tratam de renda, propriedade, e consumo, gerando assim a diminuição do ônus que são impostos nos investimentos, produção e exportação.

Tabela 1 - Tributos por Bases de Incidência Tributária do Sistema Atual

Bases de Incidência	Renda	Consumo	Trabalho	Patrimônio
Tributo	IRPF e IRPJ	IPI, IOF, Cofins, Pis, Pasep, Cide, ICMS, ISS.	Seguridade Social (Previdência e Assistência Social). INSS, IRRF, FGTS, RAT, Aviso Prévio.	ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD.

Fonte: Elaborada pelos autores, 2022.

Dito isto, o que se pode observar é que a tributação de bens e serviços no Brasil destoa dos demais países, pois o Brasil possui quatro tributos que incidem sobre os bens e serviços, sendo dois federais (PIS/Cofins e IPI), um estadual e um municipal (respectivamente ICMS e ISS), e nenhum destes possui uma base abrangente.

O ICMS, por exemplo, incide somente sobre mercadorias, bens e serviços de comunicação e transportes (interestaduais e intermunicipais). Assim como o IPI incide na comercialização de produtos industrializados, o ISS alcança as prestações de serviços não abrangidos pelo ICMS. Já se tratando de PIS e COFINS abrange apenas empresas, por mais que tenham ampla base em bens e serviços.

Ao analisar os tributos em questão, todos possuem problemas sérios. Primeiramente o ISS se trata de um tributo cumulativo e por isso, instiga uma ineficiência na organização econômica, prejudicando a competição no mercado nacional, sobrecarregando os investimentos e deixando uma dúvida de onde começa e termina a sua incidência em relação ao ICMS. Já o IPI não se trata de cumulativo, porém detém inúmeras alíquotas e por isso, sua incidência é detalhada em tabela, gerando grandes discussões acerca dos produtos e suas classificações.

Entretanto, o ICMS, PIS e Cofins seriam os que mais possuem problematização na tributação brasileira, podendo ser comum o mesmo problema para ambos, como é o caso da vedação de crédito tributário relacionados aos bens que se utilizam na produção de outros bens pelas empresas, pois tanto o ICMS quanto o PIS/Cofins permitem somente o crédito para insumos que já estariam incorporados ao produto final.

A partir disso, o que se pode perceber é que os problemas decorrentes da tributação se dão pelo modelo que se utiliza no Brasil, em que tal modelo gera distorções de preços significativos, resultando assim em uma má destinação de verbas entre os setores de empresas destinados à produção, assim como na estrutura produtiva. Ademais, os tributos sobre bens e

serviços, por haver incidência cumulativa de tributos relativos ao PIS/Cofins, e pelo uso exorbitante de substituição tributária no país, acarreta na ineficiência da organização destinados à produção, por conta de tais fissuras no regime não cumulativo. Assim sendo surge a necessidade da modernização do Sistema Tributário atual.

4 A REFORMA TRIBUTÁRIA

A palavra reforma significa melhoria e possui a ideia de aperfeiçoamento. Deste modo, a luta para que a sociedade busque a reforma tributária é para beneficiá-la.

Conforme exposto acima, o sistema fiscal nacional é muito complexo, deixando aquém da compreensão do cidadão comum. Logo, as expectativas de um sistema tributário que impulse o crescimento econômico e aumente a produtividade da economia do país são aguardadas, principalmente no mundo empresarial e doutrinário.

A contar da Constituição Federal de 1988, que reformou amplamente o papel do Estado na economia, a tributação pode ser responsável por parte das deficiências do sistema de desenvolvimento nacional. Desde então, a carga tributária só aumentou, pois criou um sistema de financiamento inadequado para o tamanho do país nele previsto, sendo válido informar que tal ônus tributário se encontra bem acima da média para a América Latina (que se situa ao redor de 20% do PIB).

À vista disso, a tributação é uma barreira que atrasa o crescimento econômico, pois em vez de melhorar a gestão dos recursos, o Estado brasileiro optou por multiplicar a receita tributária para compensar o crescente déficit público. Consequentemente, não sobram recursos para investimentos públicos, demonstrando que o sistema tributário apresenta claros sinais de esgotamento, porque amarra o crescimento, reduz a geração de empregos e estimula a sonegação. Assim, é importante pensar na “qualidade dos bens e serviços que o Estado devolve em troca dos recursos que arrecada e na forma como faz isso”, por meio de uma política tributária bem planejada, re-distribuindo o ônus da carga tributária com mais justiça, porém sem “comprometer a sustentabilidade das políticas públicas, principalmente as políticas sociais” (DIEESE, IPEA, SINDISFISCO, 2011, p. 17).

No trabalho “A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas”, desenvolvido por ANFIP, Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO, Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, são apresentadas oito premissas necessárias para reduzir as desigualdades sociais, por meio da reforma, no Brasil:

1. A Reforma Tributária deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento econômico e social do País.
2. A Reforma Tributária deve estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem-estar Social, preservando e diversificando as fontes para o financiamento da proteção social, em função do seu potencial como instrumento de redução das desigualdades sociais e promotor do desenvolvimento nacional.
3. A Reforma Tributária deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela ampliação da tributação direta, que incide sobre a renda e o patrimônio das camadas mais ricas da população.
4. A Reforma Tributária deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela redução da participação da tributação indireta que incide sobre o consumo.
5. A Reforma Tributária deve restabelecer as bases do equilíbrio federativo.
6. A Reforma Tributária deve considerar a tributação ambiental.
7. A Reforma Tributária deve aperfeiçoar e resgatar o papel da tributação sobre o comércio internacional como instrumento de política de desenvolvimento.
8. A Reforma Tributária deve fomentar ações que resultem em aumento da arrecadação, pela revisão das renúncias fiscais e aperfeiçoamento dos instrumentos de combate à sonegação e evasão. (ANFIP; FENAFISCO, 2018, p.16)

Muitos países já reformaram sua tributação ao longo dos últimos anos, em maior ou menor escala. Os Estados Unidos é um exemplo, cujo *Tax Reform Act* de 1986 representou a maior alteração no imposto de renda federal desde que se tornou um imposto pago pela maior parte dos cidadãos, a partir da II Guerra Mundial (AUERBACHA; SLEMROD, 1997). Já o Brasil está em último lugar no ranking que mede o retorno dos impostos para a sociedade dentre as 30 nações com as maiores cargas tributárias do mundo, com base no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

Tão grande é a importância de uma urgente implantação de reforma tributária no Brasil para aliviar a carga tributária e buscar a simplificação do sistema tributário nacional, que após as inúmeras emendas constitucionais – perpetuando um total de 10 desde a promulgação da Carta Magna – que trazem imensa insegurança jurídica, a Câmara e o Plenário, nesses últimos três anos, vem trabalhando em cima dos dois principais projetos de emenda à Constituição: a PEC 45/2019 da Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019 do Senado, as quais estão sendo acompanhadas pelo próprio Centro de Cidadania Fiscal (CCiF).

Como exposto, a reforma é esperada pelo mundo dos negócios e pela própria doutrina nacional, para tanto, foram realizadas diversas audiências, com a participação de profissionais técnicos, visando esclarecer a função da proposta e reunindo representantes de diversas áreas como empresarial, indústria e agricultura, para apresentar novas ideias e debater sobre o impacto

do imposto da reforma no sistema brasileiro atual.

Isto exposto, ambas as PECs objetivam justamente a simplificação do modelo tributário tornando-o mais simples, isonômico, transparente e racionalizando a tributação sobre a produção, e a comercialização de bens e prestação de serviços, no qual a base tributável atualmente é compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Além disso, há exclusão de uma série de tributos, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos: (i) um imposto sobre bens e serviços (IBS - IVA), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos, unificando alguns impostos já existentes como Cofins, IPI, ICMS e ISS, PIS para gerar apenas um.; e (ii) um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo), assemelhado aos *excise taxes*. Vejamos a seguir:

Figura 2 - Cenário Fiscal Pós Reforma

	Junção de impostos	Competência do tributo	Alíquota	Concessão de benefícios
PEC 45/2019 (Câmara)	IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS	Arrecadação feita pela União, que divide a parte entre estados e municípios.	União, estados e municípios fixam uma parcela da alíquota total. Depois é formulado um único valor, juntando as três partes.	Não prevê a concessão de benefícios.
PEC 110/2019 (Senado)	IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS	Gestão feita pelos estados, que partilham com União e municípios, respeitando as subalíquotas estabelecidas em lei.	Será fixada por lei complementar uma alíquota-padrão, que pode variar dependendo do bem ou do serviço.	Autoriza a concessão de benefícios, que deverão ser estabelecidos por lei complementar.
Proposta do governo	PIS e Cofins	Tributo federal. Cabe à União fazer a divisão entre as unidades federativas e as prefeituras.	Alíquota única de 12%	Reduz os benefícios fiscais e prevê algumas exceções.

Fonte: Reuters, Thomson, 2020.

Pois bem. Em meio às discussões a respeito da possibilidade e viabilidade da implementação de uma reforma tributária no Brasil, ganha destaque a utilização da função extrafiscal do Direito Tributário para a consolidação de práticas que promovam efetivamente o desenvolvimento econômico-social sustentável, haja vista que, não se pode conviver com a ideia de superdimensionar a tributação sobre produtos considerados essenciais.

Para James Marins, a chamada extrafiscalidade é um poderoso agente regulador utilizado pela política econômica, cujo objetivo é atingir finalidades não arrecadatórias. As opções políticas fiscais também interferem na distribuição de riqueza interna e podem favorecer ou bloquear determinadas atividades, drenar recursos de uma para outra atividade econômica, estabelecer subsídios tributários ou barreiras tarifárias. Além disso, é um implemento na concessão de incentivos, simplesmente objetivando recomendar ao cidadão uma ação ou

omissão, tratando a todos com isonomia (BARBOSA; MANSANO, 2011, p.178).

Por isso, as PECs, em especial a 45/2019, indicam que o Imposto Seletivo, será de índole extrafiscal, ou seja, cobrados sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo, em tempo, os impostos a serem criados seriam legitimados pela sua finalidade extrafiscal. Daí A PEC 45/2019 dá nova redação ao artigo 154 da Constituição Federal, que passaria a vigor com a inclusão do inciso III abaixo:

Art. 154. A União poderá instituir: [...]
III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

Seguindo entendimento de Sergio Andrade (2019), a revolução representada pelo novo desenho constitucional das contribuições pós-1988, expõe que a competência outorgada pelo inciso III do artigo 154 é finalística. Logo, o caráter isonômico da extrafiscalidade vem trazer uma obrigação de fazer ou não fazer para aquele que age em favor ou desfavor ao ambiente, assim, para aquele que protege, que recicla, que devolve ao mercado de consumo o produto reciclado, se propõe uma isenção de tributos.

Feitas essas breves considerações, percebe-se que o sistema tributário, com a sua função extrafiscal, pode direcionar condutas ambientalmente responsáveis, especialmente diante da concessão de benefícios e incentivos fiscais.

Cabe ponderar ainda que no cenário atual do sistema, há violação da igualdade entre contribuintes em relação à sua capacidade contributiva no aspecto de justiça fiscal, como exemplo: empresas de grande poderio econômico recebendo incentivos fiscais, não havendo igualdade de oportunidades. Lembremos que esse incentivo fiscal tem um objetivo econômico, tal como o desenvolvimento regional, atrelado a um objetivo social de aumento de oportunidades para a população brasileira.

Muitas vezes, o poder público, por motivos político-econômicos, concede incentivos fiscais como meros favores que visam a interesses estritamente particulares e não repercutem em inserção social ou regional no mercado econômico. Tal fato é verificado em regiões mais pobres, onde, mesmo com a ingerência de incentivos fiscais para empresas instaladas, não se atingiu o desenvolvimento socioeconômico esperado (SILVA, 2011).

Em outras palavras, as empresas continuam se beneficiando dos incentivos mesmo que não contribuam para o desenvolvimento econômico, relacionado à melhoria da comunidade, e

ao bem público na esfera social, sendo que a conjunção desses interesses constitui o objetivo precípuo do incentivo fiscal.

Logo, ter os pilares ESG/Tax impulsionados é essencial, pois certamente esse exercício gerará oportunidades de atualização do nosso sistema tributário, o que é uma demanda dos contribuintes atuais. Para tanto, exige do Fisco que seja afastada a sanha arrecadatória, e que haja a transparência dos atos, tendo possíveis ligações para que seja feita as práticas ESG e o sistema tributário, visto que a transparência de uma empresa ou instituição é configurado como uma ação de governança, destacando a sigla “G” da tríade, já explicada.

De maneira geral, podemos destacar a relevância da abordagem desses tópicos pelos Conselhos de Administração e Comitês, para o Fisco e para a sociedade no momento da construção de uma nova reforma. Este é, sem dúvida, um bom caminho para alcançar o que o governo brasileiro vislumbra, tornando o sistema tributário mais justo, e assim reduzir a desigualdade, gerando aumento de emprego e renda, substituindo gradativamente o atual modelo injusto, caro e complexo, estabelecendo mais mecanismos para alcançá-lo e tornando assim mais eficaz e justo.

5. A APLICAÇÃO DAS PRÁTICAS DO ESG NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Inicialmente, ao analisar-se a Constituição de 1988, vale salientar que considerando as necessidades atuais, a sociedade no geral, especialmente os contribuintes e o Estado como gestor do Tesouro público em relação às questões financeiras, tributárias e econômicas (fisco), pleiteia tanto em grau nacional como internacional, os assuntos relacionados a tributação e arrecadação. Em via de regra, tanto no lado do contribuinte como do Poder Público, busca-se uma tributação mais consciente. Dito isto, seria apropriado analisar se o movimento ESG voltado a tributação, seria uma solução viável.

Como já visto, para o ESG é necessário que as empresas exercitem práticas ambientais e sociais saudáveis, assim como na questão governamental, não se abstendo somente em regras de governança corporativa (*environmental, social and governance* - ESG). Sendo assim, as empresas que adotam os princípios demonstrados pelo ESG, englobam grupos que estão incluídos no ISE (Índice de Sustentabilidade Empresarial da Bolsa de Valores do Brasil- B3), nos quais fazem parte da estratégia ESG de incorporar transparência nos negócios para que incluam relatórios destinados a dados essenciais para a tomada de decisões dos stakeholders. Por isso, os conselhos administrativos devem desenvolver tais práticas, visto que podem

acarretar em seu afastamento do ambiente de negócios.

Como previamente abordado, é denominado TAX/ESG a subdivisão que trata dos impactos ambientais, sociais e de governança das práticas usadas nas empresas, relacionadas aos aspectos político e tributário. Ademais, para questões tributárias, a sigla ESG se desdobra da seguinte forma: (i) função ambiental (se tratando de atividades e bens que não danificam o mundo); (ii) função social (se tratando de vantagens a sociedade e os empregados, assim como no pagamento de tributos, suas contribuições voltadas a ética nos tributos) e (iii) função de governança (se tratando do controle e acompanhamento de estratégias tributárias).

Neste sentido, entre tantas discussões sobre o sistema tributário nacional, vale indagar sobre a possibilidade de aplicação das práticas do TAX/ESG na reforma tributária.

Destarte, no que tange ao Poder Público, exige-se a criação e o desenvolvimento de políticas fiscais voltadas para a proteção do meio ambiente, adequação da norma jurídica e à possível criação de impostos e incentivos voltados para esta proteção, aplicando-se os princípios do “E” de *environmental* da sigla. Sob essa perspectiva, é fato que o Estado moderno tem características de regulador da atividade econômica e, embora sujeito a liberdades ativas, encontra restrições nos valores constitucionais, haja vista a CF/1988 estabelece em seu art. 170, inciso VI, como limite à livre iniciativa, fundamento da ordem econômica, a defesa do meio ambiente, como conjectura da garantia de uma realidade íntegra a todos, voltada à realização da justiça social.

Como responsabilidade do Estado, a fixação de um sistema de gestão ambiental mostra-se indispensável, de forma que um ponto de estabilidade, baseado no cotejo entre os recursos naturais e seu uso indiscriminado, seja realizado, construindo uma nova racionalidade ambiental, de maneira a se atingir uma mudança total da economia que desfavoreça a cultura do descartável e do consumismo, bem como o modo impensado de utilizar os recursos naturais e a forma de eliminação dos resíduos, exigindo, principalmente do Estado, a adoção de políticas públicas intervencionistas, que orientem a cidadania ambiental e o mercado em prol da sustentabilidade (DALY, 2005).

De acordo com este raciocínio, em maio de 2021, diante do momento oportuno para o Congresso Nacional cumprir com a sua responsabilidade de enfrentar desafios históricos e sanar as desigualdades, que se tornaram ainda mais graves com a pandemia da Covid-19, foi apresentado o relatório final na Comissão Mista da Reforma Tributária pelo deputado Aguinaldo

Ribeiro (PP-PB). Esta manifestação fez referência às propostas elaboradas por organizações de diversos segmentos e por especialistas, destacando os princípios que devem ser considerados para a Reforma Tributária – além de simplificar a tributação do consumo.

Nesta senda, o coordenador da equipe de desenvolvimento socioambiental da Rede de Advocacy Colaborativo (RAC), André Lima, opina que a reforma tributária para o Brasil deve considerar aumentar a participação das atividades econômicas sustentáveis e da economia verde no desenvolvimento de emprego e renda neste momento de retomada do crescimento pós-pandemia, sendo substancial para que o país cumpra com os compromissos climáticos de redução de emissões de gases nocivos.

Em vista disso, é inegável que o sistema tributário é um mecanismo de transformação econômica e social, devendo ser utilizado na implantação de amplas políticas de tributação voltada à defesa do meio ambiente, em consonância com o art. 225 da CF/1988 (Oliveira, 1999, p. 77), ainda que seja o efeito extrafiscal dos tributos já existentes.

Portanto, a reforma tributária deve atender a objetivos extrafiscais (isto é, visar à mudança de comportamento dos poluidores e não prioritariamente à arrecadação), ter fato gerador e bases de cálculo de tipologia aberta (isto é, flexíveis no tempo e no espaço), ser de competência dos três níveis de governo, e em atenção aos critérios ESG, ainda há necessidade de aprimoramento da norma tributária, haja vista que, o imposto sobre valor adicionado (IVA), que eventualmente substituirá o ICMS e o IPI na reforma atual, apresentado no substitutivo, incide somente sobre bens e serviços e, portanto, elimina a possibilidade de atuar, quando possível, diretamente nas fontes de degradação, tais como emissões de poluentes ou uso final de recursos naturais.

Ao analisarmos as propostas da reforma tributária, verifica-se ainda que a mesma não aponta para a construção de um sistema tributário progressivo, pautado pela tributação da renda e do patrimônio. Logo, a aplicação do “S” que visa o aspecto social, composto no fator ESG, é aquém dos seus princípios já mencionados ao longo deste trabalho.

Sendo assim, apesar de ter como principal objetivo a simplificação da legislação tributária por meio da eliminação de tributos, trazendo maior racionalidade econômica, a criação de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA-F), com a extinção de cinco tributos federais, incluindo os de contribuição do financiamento da seguridade social – COFINS, a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, bem como a contribuição social do salário-

educação, criando o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) complementado por um imposto seletivo federal, reduz a receita dos tributos vinculados para a área social. Para melhor compreensão, a norma fundamental prescreve:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Quando se altera a tributação das grandezas econômicas - receita, faturamento, lucro - por meio da modificação da espécie tributária de contribuição social para um imposto, a vinculação à área social dos recursos arrecadados encontra óbice no referido art. 167, inciso IV, da Constituição, acima transcrito, pois, conforme o dispositivo, a receita dos impostos não admite vinculação, salvo o direcionamento parcial (percentuais limitados a 15% da receita) para áreas de saúde, educação, fiscalização e arrecadação tributária.

Essa análise é importante pois demonstra a falta de políticas sociais do governo alinhadas com a criação de empregos e o atendimento social das populações, de forma integral, saúde, moradia e educação, que diz respeito ao financiamento da seguridade social, prevista no art. 195 da Constituição.

A definição da seguridade social como conceito organizador da proteção social brasileira foi uma das mais relevantes inovações do texto constitucional de 1988, cuja articulação envolve políticas de seguro social, assistência, saúde e seguro desemprego. Conforme a aludida norma, o seu art. 198 adicionado ao que se dispõe na Lei Complementar 141/2012, definem o que pode ser contabilizado como gasto na área da saúde, por exemplo, e fixa percentuais mínimos de investimento por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.:

Constituição Federal de 1988

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

(...)

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão,

anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I - no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);

Lei Complementar nº 141 de 13 de janeiro de 2012

Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% (doze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea “a” do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios.

Art. 7º Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal.

Isto é, a receita tributária mínima destinada à saúde, não pode ser inferior a 15% (União), 12% (Estados) e 15% (Municípios). Com isto em mente, retoma-se a ideia de que a informação abrangida pelo fator ESG, ao menos na área privada, são os benefícios fiscais e previdenciários de cunho social que sua aplicação carrega. Todavia, em suma, os três importantes tributos que financiam a seguridade social, que abrange a área da saúde, previdência e assistência social, serão modificados, haja vista a extinção da COFINS e da CSLL, a desoneração da contribuição patronal sobre a folha de pagamento.

Esse remodelamento finaliza a diversidade das bases tributárias de financiamento voltadas ao cunho social, inscrita no art 195 da Constituição brasileira e seus demais incisos, que tem como parâmetro a ampliação do contributo da seguridade além da folha de salários, incluindo então, a receita, o lucro e o faturamento. Portanto, a partir da reforma, a contribuição do trabalhador será reduzida ao longo do tempo, retroagindo assim, à situação que o sistema tributário brasileiro, instituído pela norma fundamental almeja, perdendo exclusividade de recursos para o aspecto social previsto no fator ESG e dependendo somente de uma partilha do IVA-F e da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Além disso, atualmente, adiciona-se ao cenário à situação da arrecadação da COFINS e da Contribuição do PIS que é cobrada diversas vezes sobre um mesmo produto, isto é, em todas as etapas de produção e circulação da mercadoria. Entretanto, em ambos os modelos, o atual e o proposto na reforma tributária, o tributo será repassado ao preço de venda do bem e serviço, não mudando substancialmente a sua enorme regressividade, haja vista que, a base de incidência econômica dos tributos indiretos, que incidem sobre a produção e o consumo, são

passíveis de transferência para terceiros, ou seja, para os consumidores finais que pagam o tributo final ao contribuinte legal, sendo ele, o empresário produtor e vendedor. Com isso, conseqüentemente, a população de baixo poder aquisitivo, suporta a tributação indireta adquirida por esse sistema, o que não é alterado pela proposta da reforma tributária ora apresentada.

Logo, a reforma tributária deve espelhar a prioridade nos Direitos Humanos, Econômicos, Sociais, Culturais e Ambientais (DHESCA's), e iniciar a reafirmação dos princípios tributários (equidade, progressividade e da capacidade contributiva) estabelecidos na Constituição Federal que atualmente não vêm sendo observados e buscam o caminho da justiça social e fiscal, priorizando a redistribuição de renda.

Por conseguinte, ao mencionarmos os princípios previstos no “G” do fator ESG que está ligado diretamente ao conceito clássico de governança, discute-se a possibilidade de sua aplicação na reforma tributária, que atualmente encontra-se com diversos aspectos obscuros, como no próprio tratamento dado aos tributos, e a melhoria da gestão dos tributos criados pelas propostas ora elencadas.

Neste viés, idealiza-se, por exemplo, a possibilidade de estabelecer na reforma tributária, a discussão de possíveis condições para que os Municípios, que detém grande participação na preservação do meio ambiente, melhorem sua governança ambiental. Conforme mencionado, as propostas de reforma propõem a criação do IBS (imposto sobre bens e serviços), todavia, não há menção alguma para a possibilidade de que parte de sua parcela arrecadada seja voltada aos Municípios de maneira progressiva, ideia já criticada no sistema atual e nos princípios do “S” do fator ESG.

Ao detalhar essa opinião, André Lima, coordenador do programa Radar Clima e Sustentabilidade do Instituto Democracia e Sustentabilidade (IDS), fundamenta que esses recursos poderiam ser distribuídos aos municípios conforme métricas de boa governança ambiental. Seria então, um incentivo para o trabalho local, demonstrando que a parcela inicial seria de 0,5%, aumentando a cada ano, tendo como expectativa o IBS global de 2,5% em dez anos. Tornando-se assim, uma “reforma verde” com proposta interessada nos aspectos do fator ESG que tanto está em pauta entre investidores e consumidores.

Além disso, vale salientar que se incluem como parte da governança os relatórios direcionados à sustentabilidade, pois demonstram ações correspondentes aos fatos tributários, e

por isso, devem possuir padrões que estão estabelecidos pelas regras das agências credenciadas. Exemplo disso seria a GRI (*Global Reporting Initiative*), uma organização de ajuda a governos e empresas, que informa os seus impactos voltados ao ambiente e sociedade, questões essas relacionadas à corrupção e mudanças climáticas, por exemplo. Ademais, conforme mencionado, o “G” traz ainda estratégias tributárias, como matriz de risco tributários e a forma que se pode lidar com eles, assim como o já citado relatório de transparência fiscal.

Em relação a essa documentação, é válido mencionar que a elaboração dos mesmos não é obrigatória no país, e por isso, não estão em grande quantidade e são divulgados de forma espontânea pelas entidades que se comprometem com o futuro e a transparência no Brasil. Em tais relatórios, há divulgação das arrecadações a título de tributos, se tratando tanto dos resultantes de operações, como os de obrigação legal que são voltados aos cofres públicos, demonstrando o tratamento e o seu devido planejamento. Portanto, ao tratar sobre o sistema tributário brasileiro, a abrangência do ESG sobre a governança tributária geraria sua modernização e conseqüentemente o afastamento do sistema tributário arcaico, que atualmente está voltado aos casos de receita como base de cálculo, e não se atenta à questões cumulativas, gerando sucessões de cadeias econômicas, e não sopesando os encargos dados aos consumidores.

Exemplo disto se dá ao comparar a tributação com o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) do país, em que no ano de 2013 sua carga tributária seria em torno de 35%, posicionando o Brasil na 14^a entre os países. Já analisando a sua junção com o IDH, essa posição cai para 30^a, demonstrando assim a injustiça tributária em que se favorece mais o consumo, ou seja, os tributos indiretos, do que o patrimônio e renda, que seriam os tributos diretos, deixando clara a ideia de “quem ganha menos paga mais”, e a obscuridade do sistema tributário.

Dito isto, ao tratar de transparência fiscal conduzidas pela ESG, atrelado a reforma tributária, é necessário que os conselhos, tanto de Administração quanto dos Comitês, exijam que a governança fiscal entregue relatórios com informações confiáveis sobre como as organizações agem em relação aos assuntos voltados a sustentabilidade, organizações governamentais e sociais do país.

Ou seja, seria necessário que as autoridades fiscalizem os devidos relatórios de transparência para analisar se de fato está sendo cumprido da forma estabelecida no seu planejamento e não trazer insegurança jurídica aos contribuintes. Posto isto, é fundamental que haja um “trabalho em equipe”, em que há compromisso de ambos os lados, tanto do contribuinte

em colaborar com o bem comum, quanto das organizações administrativas para uma fiscalização correta, eticamente falando. Assim, é essencial uma mudança em todas as categorias da tributação, de modo conscientizado e comportamental, sendo um dever de todas as cadeias da sociedade brasileira. Uma reforma tributária calcada na segurança jurídica e valendo-se do viés ESG/Tributação permitirá rever tudo isso (BIFANO, 2022).

Ademais, os princípios da governança fiscal são promovidos com a simplificação das obrigações tributárias acessórias, haja vista que, a reforma tributária ressalta que o objetivo é possibilitar o compartilhamento de informações fiscais entre as administrações tributárias, de modo a simplificar as obrigações acessórias, reduzindo a redução da quantidade de tributos incidentes sobre os mesmos setores, sobretudo das relações de consumo, ora a extinção dos três tributos federais (IPI, PIS e Cofins), o ICMS (estadual) e o ISS (municipal) e criação do IBS (Imposto sobre Operações com Bens e Serviços) de competência dos três entes federativos, e outro, sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal. Em decorrência disso, a fiscalização será feita pelos fiscos da tríade do governo, o que demonstra mais uma vez, a importância dos relatórios fiscais para tornar o mecanismo tributário mais eficiente para o sistema de arrecadação, acrescentado à transparência que a população receberá. Com propostas desse tipo poderemos modificar, lentamente, o tradicional roteiro dos incentivos vinculados à produção, voltando-nos à valorização do ambiente, das pessoas e do conhecimento (BIFANO, 2022).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao analisar as políticas voltadas a propostas sociais e ambientais, como prevê a ESG, é notório que seus princípios são utilizados com mais frequência entre países internacionais, como é o caso da União Europeia que a partir de 2021, iniciou a redução na emissão de gases do efeito estufa, com o intuito de retirar o excesso de utilização do carbono na economia dos países integrantes. Logo, movimentos internacionais que utilizam de práticas norteadas pelos princípios da ESG estão cada vez mais em alta, e esse fator pode e irá afetar diretamente o Brasil, pois com a aplicação de tais métodos pelo comércio internacional, irá gerar uma pressão aos países aliados para implementação de uma produção econômica mais sustentável, contribuindo para uma mudança nacional, especialmente relacionada a tributos, pois são estes que agem como fator relevante para as decisões ambientais, sociais e governamentais dos países associados.

Ao se tratar da relação entre reforma tributária e meio ambiente, ou seja, a sigla “E” e

seus princípios abordados pelo ESG, fica claro que a reforma tributária não visa implementação de políticas voltada ao meio ambiente, no qual priorizaria a boa iniciativa com relação ao comportamento de poluidores, e a transparência com a população sobre os aspectos ambientais, reforçando que a reforma tributária não aprimoraria a norma em si, haja vista que o IVA, que seria a nova proposta trazida pela reforma, não agiria sobre as questões voltadas aos recursos naturais. Bem como, é claro que a visão sobre os princípios da responsabilidade social previstas no “S” do ESG foram marginalizadas pelas propostas da reforma atual, identificando que a regressão nos impostos indiretos, como os impostos sobre o consumo, precisa ser mitigada porque é mais prejudicial para as populações de baixa e média renda.

Quanto à governança tributária (ou o “G” da sigla), para que ocorra as situações abordadas, deve-se implementar políticas de tributação atreladas às ações dos diversos níveis de governo, o que não há na reforma tributária, pois não estão presentes estratégias que dão ênfase às questões apontadas pelos princípios do ESG, como os relatórios de transparência, no qual já foi mencionado não ser obrigatório no Brasil, e por isso, não demonstra a matriz de tributos voltados a cada ente responsável, diminuindo as chances de informações voltadas às práticas sustentáveis e sociais, e não havendo transparência fiscal, já que não há implementação de fiscalizações sobre tais relatórios.

Portanto, o sistema tributário nacional possui uma gama de empecilhos que demonstram a necessidade de uma tributação consistente e simplificada para o ordenamento jurídico, focado nos princípios norteadores do ESG, o qual não se vê na situação atual da reforma tributária. O que se pode perceber é que a tributação no Brasil, mesmo após a reforma, ainda traz altas cargas tributárias e baixas implementações inclinadas a qualidade governamental, social, e ambiental, nas quais pode ser comparada com países desenvolvidos que possuem altas cargas tributárias, mas em que há qualidade para a população nas questões norteadas pelo ESG. Dito isto, a ideia central seria uma tributação mais simples e reduzida, em que retirasse o foco na população que mais sofre com o atual sistema tributário, amenizando a desigualdade social e a concentração de renda na população de classe alta.

Por fim, se houvesse uma reforma tributária voltada à segurança jurídica, norteadas pelos princípios do ESG/Tributação, permitir-se-ia reexaminar todo o aspecto tributário brasileiro. Tais propostas apresentadas permitem transformar o tradicional modo de incentivo voltado à produção, e daria ênfase na apreciação das pessoas, do conhecimento e do meio ambiente.

6 REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (ANFIP); FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL (FENAFISCO). *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticassocial.com.br/wpcontent/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 12 out. 2022.

A RESPONSABILIDADE Corporativa de Respeitar os Direitos Humanos: Um Guia Interpretativo. [S. l.], 1 jan. 2011. Disponível em: <https://www.business-humanrights.org/pt/%C3%BAltimas-not%C3%ADcias/doc-a-responsabilidade-corporativa-de-respeitar-os-direitos-humanos-um-guia-interpretativo-resumo/>. Acesso em: 24 out. 2022.

BEZERRA, NATÁLIA. *Práticas de ESG e de Reputação Corporativa*. Orgânico. São Paulo. p.7, Mar.2022 . Disponível em: https://eseg.edu.br/media/media/e_book_esg.pdf. Acesso em 25 Ago. 2022

BIFANO, Elidie Palma. *A reforma tributária deveria considerar os princípios do ESG/Tributação?* 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-27/consultor-tributario-reforma-tributaria-deveria-considerar-principios-esg-tributacao#:~:text=Uma%20reforma%20tribut%C3%A1ria%20calcada%20na,das%20pessoas%20e%20do%20conhecimento>. Acesso em: 19 ago. 2022.

BRASIL. Lei nº 141, de 13 de janeiro de 2012. Regulamenta o § 3o do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

BOERSCH, A. *'Doing good by investing well' – Pension funds and socially responsible investment: results of an expert survey*. Allianz Global Investors International Pension Paper, n. 1, 2010

CASNICI, C. V. C.; MONTICELLI, J. M.; BENELLI, S. *Estratégia pós-Covid-19*. G V Executivo, v. 20, n. 1, janeiro-março, 2021.

DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal*. São Paulo: Dieese; Ipea; Sindifisco, 2011. Disponível em: <http://www.worldpsi.org/sites/default/files/cartilhajusticafiscaltributaria.pdf>. Acesso em: 18 out. 2022.

DBNDES cria programa com taxa incentivada para estimular redução de emissões de CO2 no setor de combustíveis. BNDES: Banco Nacional do Desenvolvimento. 01 jan. 2021. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/bndes-cria-programa-com-taxa-incentivada-para-estimular%20reduca-de-emissoes%20-de-co2-no-setor-de-combustiveis>, Acesso em 31 out. 2022

DUARTE, Carlos Adolfo. *ESG não é novidade, mas o aspecto tributário merece maior atenção. Linhas mestras sobre uma mudança inevitável*, [s. l.], 20 dez. 2021. Disponível em:

<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/esg-nao-e-novidade-mas-o-aspecto-tributario-merece-maior-atencao-20122021>. Acesso em: 20 set. 2022.

FERNANDES, J. L. B.; LINHARES, H. DA C. *Análise do desempenho financeiro de investimentos ESG nos países emergentes e desenvolvidos (Financial Performance of ESG Investments in Developed and Emerging Markets)*. SSRN Electronic Journal, 201. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3091209>. Acesso em: 08 set. 2022.

LEAL, Rejane Aguiar. *Esforço Conjunto Para Uma Reforma Sustentável*. Capital Aberto, 2020. Disponível em: <https://capitalaberto.com.br/nao-listavel/esforco-conjunto-para-uma-reforma-tributaria-sustentavel/>. Acesso em 30 de out 2022.

MARINS, James. *Tributação e política*. Livro 6. Curitiba: Juruá, 2005, p. 36-37

MARCONDES, Rafael Marchetti. *É Preciso Um Olhar ESG Sobre a Reforma Tributária*. Migalhas, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/349366/e-preciso-um-olhar-esg-sobre-a-reforma-tributaria>. Acesso em 02 nov. 2022.

MAFRA CALDERAN, A.; PETRILLI, L.; KIMURA KODAMA, T.; MONTEIRO DE SOUZA, J. F. *ESG NO BRASIL*. Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação (EIGEDIN), v. 5, n. 1, 29 set. 2021.

MANSANO, Josyane. BARBOSA Haroldo Camargo. *Papel da Extrafiscalidade como Política Pública, Mudança de Mentalidade Quanto À Utilização dos Recursos Ambientais e Distribuição de Custos e Benefícios*. 2011. Disponível em: Vista do Papel da extrafiscalidade como política pública, mudança de mentalidade quanto à utilização dos recursos ambientais e distribuição de custos e benefícios (ufgd.edu.br). Acesso em 19 out. 2022.

MARCONDES, Rafael Marchetti. *É preciso um olhar ESG sobre a reforma tributária. Grandes potências mundiais como os Estados Unidos e China tendem a seguir a mesma linha.*, [s. l.], 30 jul. 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/349366/e-preciso-um-olhar-esg-sobre-a-reforma-tributaria>. Acesso em: 7 nov. 2022.

NAUM, Cristine Marian. *Motivações para adoção de fatores ambientais, sociais e de governança (ASG) às análises de investimento pelos gestores de ativos*. 122 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Comportamento do Consumidor) Escola Superior de Propaganda e Marketing, São Paulo, 2018.

NETO, Celso de B. Correia; NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José E. Carvalho; SOARES, Murilo R. da CUNHA. *REFORMA TRIBUTÁRIA: COMPARATIVO DA PEC 45/2019 (CÂMARA) E DA PEC 110/2019*. Câmara dos Deputados. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 18 out. 2022.

NETO, Arnaldo M. de Oliveira. *Reforma Tributária: Cenário Atual e Perspectivas*. Portal FGV, 2022. Disponível em: <https://portal.fgv.br/artigos/reforma-tributaria-cenario-atual-e-perspectivas>. Acesso em 01 nov. 2022.

NEOENERGIA APRESENTA PRIMEIRA EDIÇÃO DE RELATÓRIO ANUAL DE TRANSPARÊNCIA FISCAL. *Companhia reforça compromisso com a sociedade para atuação responsável de governança corporativa sobre aspectos tributários*, [s. l.], 24 mar. 2022. Disponível em: <https://www.neoenergia.com/pt-br/sala-de-imprensa/noticias/Paginas/primeira->

edicao-relatorio-anual-de-transparencia-fiscal.aspxl de Transparência Fiscal - Neoenergia. Acesso em: 11 out. 2022.

OLIVEIRA, Vitor Fernandes Ribeiro de. *Ensaio Sobre A Reforma Tributária Ideal: Um Viés Social Ante As Distorções Do Sistema Tributário*. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, 2022, N°. 000223, 09/08/2022. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/ensaio-sobre-reforma-tributaria-ideal-um-vies-social-ante-distorcoes-do-sistema-tributario> Acesso em 02 nov. 2022.

PACTO GLOBAL REDE BRASIL. [Site]. ESG, [S.l.], [s.d.]. Disponível em: <https://www.pactoglobal.org.br/pg/esg>. Acesso em: 25 ago. 2022.

REZENDE, FERNANDO. *O Processo da Reforma Tributária*. IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. DF. 1996. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1720>. Acesso em: 18 out. 2022.

ROCHA, Sérgio André. *A reforma tributária na PEC 45: uma proposta, vários tributos*. ConJur, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-24/sergio-rocha-reforma-tributaria-proposta-pec-45-nao-boa>. Acesso em 19 out. 2022

SIQUEIRA, Camilla Lacerda. *Governança Corporativa e Fator ESG Como Meios Para Impacto Social e Ambiental no Setor Empresarial*. LUME UFRGS. 2021. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/236432>. Acesso em 20 out. 2022.

SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. *Reforma Tributária*: IPEA- OAB/DF. 2021. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8379>. Acesso em 18 out. 2022.

SARDENBERG, Dalton. *O G do ESG: A Governança Deve Ser a Base do ESG*. 2022. Disponível em: https://ci.fdc.org.br/AcervoDigital/E-books/2021/ESG%201/Sess%C3%A3o%205_2022.pdf. Acesso em 25 de out. 2022

THE CORPORATE RESPONSIBILITY TO RESPECT HUMAN RIGHTS. UN Human Rights Office. 18 dez. 2012. Disponível em: https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Publications/HR.PUB.12.2_En.pdf. Acesso em 20 out. 2022.

VEIGA, J. E. DA. Indicadores de sustentabilidade. Estudos Avançados, v. 24, n. 68, p. 39– 52, 2010.

VALLIATTI, Fernando Albino. *Reforma Tributária: O que é Reforma Tributária, Fundamentos Jurídicos e Econômicos, Cobrança não Cumulativa*. DireitoNet. 2004. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1737/Reforma-tributaria>. Acesso em 20 out. 2022.