

DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL SOB A PERSPECTIVA DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132 DE 2023

SUSTAINABLE DEVELOPMENT FROM THE PERSPECTIVE OF CONSTITUTIONAL AMENDMENT Nº 132 OF 2023

ALESSANDRA RODRIGUES PEREIRA

Mestranda do Programa de Pós-graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul. Graduada em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul e Ciências Contábeis na Universidade Federal do Ceará. Auditora-Fiscal da Receita Federal. Pesquisadora do Grupo de Pesquisa do CNPq "Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável".
alerope1212@gmail.com

LÍDIA MARIA RIBAS

Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Pós-doutora pela Universidade de Coimbra e pela Universidade Nova de Lisboa. Professora Titular na FADIR/UFMS. Líder do Grupo de Pesquisas "Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável" e pesquisadora no Grupo "Tutela Jurídica das Empresas em face do Direito Ambiental Constitucional", ambos do CNPq. Membro da ABDT, da ADPMS, da ABDI e do CEDIS/UNL.
limaribas@uol.com.br

Resumo: O presente trabalho tem por propósito analisar os impactos da Emenda Constitucional Nº 132/2023 à luz dos fundamentos do desenvolvimento sustentável e verificar em que medida o novo sistema tributário incorpora essas diretrizes no ordenamento jurídico brasileiro. A problemática enfrentada é se o novo sistema tributário permite a adoção de instrumentos de política fiscal, sobretudo em sua função extrafiscal, com o fim de estimular o desenvolvimento sustentável no Brasil. O objetivo é analisar como a reforma tributária brasileira pode incorporar no ordenamento jurídico as vertentes de desenvolvimento sustentável. A metodologia adotada é a dedutiva, com pesquisa descritiva e qualitativa, com revisão bibliográfica e análise documental da legislação. Para responder o questionamento, necessário: descrever os fundamentos jurídicos do desenvolvimento sustentável; investigar os instrumentos e a utilização do *ESG – Environmental, Social, Governance*, como estratégia de desenvolvimento sustentável e; analisar

Abstract: This paper aims to analyze the impacts of Constitutional Amendment Nº 132/2023 in light of the principles of sustainable development and to assess the extent to which the new Brazilian tax system incorporates these guidelines into the legal framework. The central research question is whether the new tax system enables the adoption of fiscal policy instruments, particularly in their extrafiscal function, to promote sustainable development in Brazil. The main objective is to examine how the Brazilian tax reform can integrate sustainable development approaches into the legal system. The methodology employed is deductive, based on descriptive and qualitative research, through bibliographic review and documentary analysis of legislation. To address the research problem, the study describes the legal foundations of sustainable development, investigates the instruments and use of *ESG (Environmental, Social, and Governance)* as a strategy for sustainable development, and analyzes the changes introduced by the tax reform from the

as alterações da reforma tributária sob a ótica dos pilares de sustentabilidade. Os resultados indicam que o sistema tributário incorporou princípios dos três vetores da sustentabilidade: ambiental, social e governança.

perspective of the three pillars of sustainability. The findings indicate that the new tax system incorporates principles aligned with the environmental, social, and governance dimensions of sustainability.

Palavras-chaves: sustentabilidade, ESG, reforma tributária.

Keywords: sustainability, ESG, tax reform.

Sumário: 1. Introdução - 2. Fundamentos jurídicos do desenvolvimento sustentável: 2.1. Concepções iniciais sobre desenvolvimento sustentável; 2.2. Conceito e elementos estruturantes da sustentabilidade; 2.3. Teoria do desenvolvimento sustentável de Ignacy Sachs - 3. Estratégias jurídicas para o desenvolvimento sustentável: 3.1. Sustentabilidade e ESG na ordem jurídica; 3.2. Tributação e desenvolvimento sustentável; 3.3. Extrafiscalidade e o papel do estado como indutor de sustentabilidade - 4. Desenvolvimento sustentável à luz da Emenda Constitucional No 132/2023: 4.1. O papel do desenvolvimento sustentável na reforma tributária brasileira; 4.2. Regulação das vertentes ESG na reforma tributária; 4.3. Críticas aos instrumentos de extrafiscalidade - 5. Considerações finais - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Passados os debates acerca dos impactos sociais e ambientais causados pelo crescimento desordenado da atividade econômica mundial, o desenvolvimento sustentável consolidou-se como diretriz incontornável das políticas públicas e práticas institucionais. Estado e sociedade assumem compromisso com promoção de ações voltadas à preservação ambiental e bem-estar social.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal contempla valores e objetivos que refletem o compromisso do Estado com uma ordem econômica justa, pautada na proteção ambiental e no combate a desigualdades sociais. A Emenda Constitucional – EC Nº 132/2023, ao reformar o sistema tributário, incorporou relevantes princípios e instrumentos de integração entre política fiscal e desenvolvimento sustentável.

A compreensão desse novo arranjo demanda criteriosa análise da reforma sob a ótica da sustentabilidade, considerada em suas três dimensões: ambiental, social e econômica. Delimita-se, assim, o problema de pesquisa: o novo sistema tributário, reformado, permite a adoção de instrumentos de política fiscal, sobretudo em sua função extrafiscal, com o fim de estimular o desenvolvimento sustentável no Brasil?

Parte-se da hipótese que a reforma tributária inaugura uma nova política fiscal, que dispõe de instrumentos tributários inovadores, com o fim de harmonizar o sistema com os objetivos constitucionais e compromissos estatais. Além disso, pressupõe-se que o sistema fortalece práticas corporativas alinhadas aos pilares *ESG - Environmental, Social, Governance*.

O objetivo geral do presente trabalho é analisar como a reforma tributária brasileira pode incorporar no ordenamento jurídico as vertentes de desenvolvimento sustentável.

Como objetivos específicos, propõem-se: i) descrever os fundamentos jurídicos do desenvolvimento sustentável; ii) investigar os instrumentos e a utilização do *ESG* como estratégia de desenvolvimento sustentável; e iii) analisar as alterações promovidas pela reforma tributária à luz dos pilares de sustentabilidade.

A relevância da pesquisa decorre da necessidade de examinar os limites e as potencialidades do novo sistema tributário como instrumento de justiça social, ambiental e fiscal. Em um cenário de profundas desigualdades e degradação ambiental, torna-se imprescindível compreender os meios pelos quais a política tributária pode induzir comportamentos sustentáveis e promover a equidade.

A metodologia adotada é de natureza qualitativa, com abordagem dedutiva e técnica de pesquisa descritiva. O método consiste em revisão bibliográfica e análise documental da legislação constitucional e infraconstitucional, com ênfase na EC Nº 132/2023 e na legislação complementar subsequente.

A estrutura do trabalho organiza-se em três seções, além desta introdução e das considerações finais. O primeiro trata dos fundamentos jurídicos e teóricos do desenvolvimento sustentável, com destaque para as contribuições de Ignacy Sachs. O segundo analisa os instrumentos de política fiscal e o papel do *ESG* como estratégia institucional de sustentabilidade. O terceiro examina, de forma crítica, as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional Nº 132/2023 à luz dos pilares ambiental, social e de governança.

2. FUNDAMENTOS JURIDICOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

A compreensão contemporânea dos fundamentos do desenvolvimento insere-se em um percurso histórico, que revela a consolidação teórica e normativa para conciliar crescimento econômico, proteção social e a preservação ambiental. Esse processo culminou na inclusão da sustentabilidade na doutrina jurídica como diretriz estruturante para formulação de políticas públicas e atuação de entes estatais.

Trata-se, pois, de compreender como essa conjugação entre crescimento, justiça social e preservação ambiental evoluiu para um conceito complexo e multidimensional de desenvolvimento sustentável, apto a orientar interpretações jurídicas e decisões políticas no âmbito de uma ordem constitucional comprometida com os valores da sustentabilidade.

2.1. Concepções iniciais sobre desenvolvimento sustentável

A formulação do conceito de desenvolvimento sustentável emerge de um processo histórico de debates acerca dos limites do crescimento econômico e preocupações com os impactos sociais e ambientais. Para Scaff e Tupiassu (2024, p. 696), a sustentabilidade fundamenta-se na satisfação das gerações presentes sem comprometer as necessidades das gerações futuras.

Ignacy Sachs (2009, p. 47-48) destaca que temas relacionados a direitos humanos e desenvolvimento ganharam relevância internacional no início da segunda metade do século XX. Isso porque o crescimento econômico experimentado pelos países desenvolvidos mostrou-se excludente, em relação à parcela vulnerável da população, além de danoso ao meio ambiente.

Antes de 1972, os debates eram dominados por duas posições antagônicas: os que previam abundância e os que previam catástrofe (Sachs, 2009, p. 50). Evidenciou-se uma tensão entre os países desenvolvidos, que defendiam a adoção de medidas de contenção do crescimento industrial em nome da preservação ambiental, e os países em desenvolvimento, que temiam o comprometimento da industrialização e entraves para o alcance de melhores condições socioeconômicas.

De um lado, os defensores do desenvolvimento econômico fliavam-se à ideia de que a aceleração do crescimento era prioritária, e viam as preocupações ambientais como entraves ao progresso dos países em desenvolvimento, sendo que as externalidades negativas deveriam ser compensadas no futuro, quando se atingisse o nível de industrialização dos países ricos; de outro, os que defendiam a necessidade de uma imediata contenção do crescimento demográfico e econômico a fim de evitar um possível colapso ambiental (Sachs, 2009, p. 50-52).

As discussões sobre os impactos negativos da atividade humana no meio ambiente foram registradas no Relatório do Clube de Roma, de 1972 (Sarlet e Fernsterseifer, 2025, p. 324). Conforme os autores, o relatório apontou para os riscos da atividade humana e os limites e esgotamento dos recursos naturais do planeta, além de identificar diversos problemas sociais e econômicos relacionados à crescente poluição ambiental.

A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em Estocolmo, no ano de 1972, representou a primeira iniciativa global em que os Estados se reuniram formalmente para discutir, de maneira estruturada, os efeitos negativos das atividades humanas sobre o meio ambiente¹ (Sachs, 2009, p. 48).

Encontros internacionais, iniciados em Estocolmo, promoveram reflexões da qualidade de vida do ser humano frente ao crescimento do mercado, o que incluiu estudos acerca do equilíbrio entre meio ambiente, direitos sociais e economia (Pereira e Ribas, 2018, p. 11).

Essas reflexões impulsionaram a consolidação de uma nova concepção de desenvolvimento, com base no equilíbrio entre crescimento econômico, preservação ambiental e inclusão social, a partir de uma abordagem que fundamenta os elementos caracterizados da sustentabilidade nas atividades econômicas.

¹ Para Sarlet e Fernsterseifer (2025, p. 132) a Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente humano (1972) demarca, do ponto de vista histórico, o surgimento do Direito Internacional Ambiental. A Declaração de Estocolmo foi responsável por despertar a comunidade internacional para a proteção ecológica, sem, contudo, ignorar que legislações ambientais de alguns países, como Estados Unidos e Alemanha, estabelecidas alguns anos antes, impulsionaram o desenvolvimento dos debates internacionais.

2.2. Conceito e elementos estruturantes da sustentabilidade

Descartadas as posições extremas, surge entendimento mais equilibrado acerca do desenvolvimento, o que inclui o reconhecimento da importância do crescimento econômico, contudo, conjugado com inclusão social e preservação ambiental (Sacks, 2009, p. 52). Essa compreensão foi consolidada no Relatório de Brundtland² (1987) elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, da Organização das Nações Unidas.

Nesse cenário, o Relatório Nosso futuro comum, apresentado em 1987 pela primeira-ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland, trouxe a definição do desenvolvimento sustentável pautada no viés intergeracional, preconizando que o desenvolvimento econômico devesse ocorrer de modo a assegurar uma disponibilidade contínua de capital natural e amenidades ecológicas, sem prejudicar as necessidades das gerações futuras.” (Scaff e Tupiassu, 2024, p. 697)

Sarlet e Fernsterseifer (2025, p. 324) extraem do relatório o conceito de desenvolvimento sustentável: “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades”. No mesmo sentido, para Pereira e Ribas (2018, p. 11): “esse documento define sustentabilidade como a busca pelo atendimento das necessidades de hoje sem comprometer o atendimento das necessidades de amanhã”.

A consolidação do desenvolvimento sustentável exigiu a superação de sua abstração inicial. A despeito da importância da introdução da noção de desenvolvimento sustentável no debate internacional sobre o meio ambiente e progresso econômico, críticos apontam que o conceito, por muito amplo, não esclarece de forma precisa o que a sustentabilidade precisa garantir (Pereira e Ribas, 2018, p. 11).

Apesar disso, sua formulação representou uma mudança significativa na forma como a relação entre crescimento econômico, proteção ambiental e justiça social passou a ser concebida no âmbito internacional. Esse cenário possibilitou a incorporação da sustentabilidade em diferentes esferas, inclusive no campo jurídico, em particular no contexto das estratégias voltadas à governança fiscal comprometida com a preservação ambiental e com a solidariedade intergeracional.

O moderno conceito de desenvolvimento sustentável traduz um equilíbrio entre os objetivos econômicos, sociais e ambientais (Sachs, 2009, p. 54):

De modo geral, o objetivo deveria ser o do estabelecimento de um aproveitamento racional e ecologicamente sustentável da natureza em benefício das populações locais, levando-as a incorporar a preocupação

² Pereira e Ribas (2018, p. 11) destacam que, dentre os documentos internacionais produzidos, o Relatório de Brundtland, de 1987, tem grande importância por introduzir no cenário mundial a noção de desenvolvimento sustentável.

com a conservação da biodiversidade aos seus próprios interesses, como um componente de estratégia de desenvolvimento. (Sachs, 2009, p. 53)

Para Sachs (2004, p. 13), deve-se distinguir desenvolvimento de crescimento econômico, uma vez que o primeiro tem objetivos que superam a mera multiplicação de riqueza. O autor ensina que o desenvolvimento implica preencher um abismo civilizatório, expressão que traduz a desigualdade entre minorias ricas e maiorias pobres. O desenvolvimento sustentável deve ser compreendido como um instrumento de afirmação dos direitos humanos, para distribuir riquezas e reduzir desigualdades.

O mero aumento do valor total da riqueza não se traduz em garantia de condições de vida digna da população. Dessa forma, enfraquece-se o uso exclusivo de índices exclusivos de riqueza, como o PIB – Produto Interno Bruto como indicador de progresso (Scaff e Tupiassu, 2024, p. 697). Necessário adotar estratégias de igualdade e redução da pobreza, fenômeno vergonhoso e presente em um mundo abundante (Sachs, 2004, p. 14).

Acrescente-se a isso a dimensão ambiental, incorporada com sucesso pela ONU – Organização das Nações Unidas a um conceito de desenvolvimento multidimensional (Sachs, 2009, p.59). Na teoria desenvolvida por Ignacy Sachs, que propôs uma abordagem integrada e multidimensional do desenvolvimento sustentável, o verdadeiro desenvolvimento não pode restringir-se a indicadores econômicos, como está demonstrado a seguir.

2.3. Teoria do desenvolvimento sustentável de Ignacy Sachs

Em sua obra “Desenvolvimento: includente, sustentável e sustentado”, Ignacy Sachs (2004, p. 26) afirma que não pode haver crescimento com prejuízos econômicos e sociais, motivo pelo qual identificou a necessidade de aplicação de uma teoria do desenvolvimento. Nesse caso, exige-se a reunião de critérios sociais, ambientais, e de viabilidade econômica, o que significa a atuação de elementos que promovam crescimento econômico com externalidades positivas em âmbitos sociais e ambientais (Sachs, 2004, p36).

O autor, em revisão conceitual do termo desenvolvimento sustentável, alega que sua teoria foi fortemente influenciada pelo trabalho de Amartya Sen (Sachs, 2004, p. 37). Desse modo, o desenvolvimento pode ser definido no exercício de todos os direitos humanos, includente, que garanta a todos a plena realização da dignidade humana, obedecendo ao imperativo da solidariedade com as gerações presentes e futuras.

Para alcançar esse novo conceito, Sachs identificou oito pilares do desenvolvimento sustentável. Inicialmente, sua obra apresentava cinco pilares: social, ambiental, territorial, econômico e político (Sachs, 2004, p. 15-16). Em momento posterior, acrescentou dois pilares – cultural e ecológico – e dividiu o pilar político em política nacional e política internacional (Sachs, 2009, p. 82-88).

Nessa formulação, a sustentabilidade exige a articulação de múltiplas dimensões. A seguir, apresentam-se breves considerações sobre os oito pilares do desenvolvimento sustentável propostos por Ignacy Sachs (2009, p. 82-88), respeitando-se a ordem estabelecida pelo autor.

A dimensão social está centrada na coesão social e redução das desigualdades: “alcance de um patamar razoável de homogeneidade social; distribuição de renda justa; emprego pleno e/ou autônomo com qualidade de vida decente; igualdade no acesso aos recursos e serviços sociais” (Sachs, 2009, p. 82).

Cultural, exige a valorização das identidades e tradições locais, em equilíbrio com a inovação e a modernização; promoção de mudanças no interior da continuidade, isto é, transformações que respeitem a memória cultural dos povos sem bloquear o progresso técnico e social; autoconfiança cultural, combinada com abertura crítica ao diálogo internacional, como forma de assegurar um desenvolvimento genuinamente plural e sustentável.

A dimensão ecológica refere-se à preservação do capital-natureza, com foco na manutenção da capacidade de produção dos recursos renováveis e na limitação consciente do uso de recursos não renováveis, de modo a garantir sua disponibilidade às futuras gerações. Já a ambiental concentra-se no respeito à capacidade de autodepuração dos ecossistemas, reconhecendo os limites naturais do planeta e a necessidade de fortalecer os processos de regeneração ambiental.

A dimensão territorial exige a superação das disparidades regionais, a promoção de configurações urbanas e rurais equilibradas, a melhoria do ambiente urbano e a adoção de estratégias ambientalmente seguras em áreas ecologicamente frágeis. Já a dimensão econômica pressupõe um crescimento intersetorial harmônico, com segurança alimentar, capacidade de modernização tecnológica e inserção soberana na economia internacional.

A dimensão política do desenvolvimento sustentável abrange tanto o plano nacional quanto o internacional, exigindo a construção de instituições democráticas robustas, comprometidas com a universalização dos direitos humanos e com a efetividade das políticas públicas.

No âmbito interno, destaca-se a necessidade de fortalecimento da capacidade estatal para implementar um projeto nacional de desenvolvimento sustentável, com ampla participação social e articulação entre os setores produtivos. Já no plano internacional, Sachs defende um sistema de governança global fundado na paz, na cooperação científica e tecnológica, na equidade entre países e no controle institucional dos fluxos econômicos e ambientais.

Essa dimensão inclui, ainda, a gestão compartilhada do patrimônio natural e cultural da humanidade, bem como a aplicação efetiva do princípio da precaução na prevenção de riscos ambientais globais, consolidando um compromisso ético com as presentes e futuras gerações.

A proposta de desenvolvimento sustentável formulada por Ignacy Sachs, com base em oito pilares interdependentes, oferece uma compreensão abrangente e humanista do progresso, superando as visões reducionistas centradas exclusivamente no crescimento econômico.

Reflete-se, portanto, sobre a imprescindibilidade de considerar, para além das variáveis estritamente econômicas, os impactos ambientais e sociais decorrentes das atividades empresariais no processo de desenvolvimento da sociedade. Na próxima seção, são analisados os principais instrumentos privados e públicos utilizados para a concretização desse propósito.

3. ESTRATÉGIAS JURÍDICAS PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Superada a fase conceitual e principiológica do desenvolvimento sustentável, cabe examinar os mecanismos jurídicos capazes de conferir-lhe efetividade, tanto na atuação estatal quanto na responsabilidade das corporações. Oportuno, nesse ponto, examinar as iniciativas privadas e públicas relativas à promoção da sustentabilidade e indução de comportamentos alinhados aos socioambientais.

3.1. Sustentabilidade e ESG na ordem jurídica

Vale trazer ao debate, no contexto do desenvolvimento sustentável, a responsabilidade das corporações na busca por uma atuação econômica que concilie crescimento com responsabilidade socioambiental. Para Gomes (2024, p. 67), essa responsabilidade traduz a compreensão de que as empresas possuem um dever ético de, voluntariamente, adotar condutas que promovam melhorias sociais e ambientais.

A noção de sustentabilidade, longe de restringir-se à dimensão ambiental, tradicionalmente é compreendida a partir de um tripé que integra as esferas econômica, social e ambiental, revelando sua natureza multifacetada e interdependente (Teixeira, Pilau e Reato, 2024, p. 3). Busca-se benefícios concretos no presente, sem comprometer os recursos futuros.

A inserção das empresas privadas entre os agentes corresponsáveis pelo desenvolvimento sustentável remonta à segunda metade do século XX e se consolida com o ESG, termo nascido a partir de um relatório³ em reunião das maiores instituições financeiras mundiais (Gomes, 2024, p. 67-70). Trata-se de um conceito estruturado em três dimensões indissociáveis: ambiental, social e governança.

Os elementos *ESG* estão, em grande medida, alinhados com os três eixos do desenvolvimento sustentável e a Agenda 2030 da ONU, norteando cada

³ Conforme Gomes (2024, p. 69), a iniciativa denominada “Pacto Global” produziu, em 2000, um documento trazendo dez princípios fundamentais que englobavam direitos humanos, práticas laborais, proteção ambiental e anticorrupção. A ONU convidou os presidentes das 55 maiores instituições financeiras do mundo para uma nova iniciativa – Quem se importa vence – com participação do Banco do Brasil, publicou um relatório homônimo que criou o termo *ESG*.

vez mais as práticas corporativas – inclusive em relação aos grandes fundos globais de investimento –, ao incorporar os fatores ambientais, sociais e de governança como critérios na análise, e, portanto, avançar em relação às métricas tradicionais econômico-financeiras, de modo a permitir uma avaliação mais ampla das práticas empresariais. (Sarlet e Fernsterseifer, 2025, p. 331)

ESG – Environmental Social Governance, “que em tradução livre pode significar ‘Meio ambiente, meio social e governança’, e abrange largamente questões relacionadas a todas as três áreas” (Gomes, 2024, p. 73). O conceito *ESG* reflete uma visão sistêmica de responsabilidade corporativa voltada à sustentabilidade em sua tripla dimensão.

Pereira e Ribas (2018, p. 13) defendem a “percepção de que não é possível garantir saúde, educação, trabalho digno e outros direitos importantes sem que haja acesso ao meio ambiente deixa clara a grande correlação entre os três pilares da sustentabilidade”. Para Souza (2024), busca-se “realizar o desenvolvimento econômico e social por intermédio de práticas não prejudiciais ao meio ambiente”.

O meio ambiente ganha proteção após um longo período de reflexões acadêmicas interdisciplinares, a partir do qual se conclui que “a biodiversidade necessita ser protegida para garantir os direitos das futuras gerações. (Sachs, 2009, p. 67). O meio social “englobaria desde políticas de diversidade para o ambiente de trabalho até projetos concretos para reduzir a desigualdade (Fiorillo, 2024, p. 921) e Governança, como “conjunto de sistemas internos mantidos pela empresa que assegurem o cumprimento da lei e dos regulamentos aplicáveis a cada caso” (Gomes, 2024, p. 73).

Dessa forma, ao adotar princípios ESG, as empresas se comprometem a adotar boas práticas⁴ de preservação do meio ambiente, políticas de ações sociais e lisura dos processos corporativos (Fiorillo, 2024, p. 857). Ampliam-se os objetivos clássicos da atividade econômica – crescimento, lucro, capital – com a incorporação preocupações de ordem ética, ambiental e social.

Os recursos corporativos passam a ser mobilizados também em favor de práticas alinhadas ao desenvolvimento sustentável. Direccionam-se, portanto, não exclusivamente à maximização dos interesses dos acionistas, mas igualmente à proteção dos interesses de outras partes envolvidas na atividade econômica, como trabalhadores, consumidores, coletividade e meio ambiente (Gomes, 2024, p. 67).

A concretização dos pilares ESG na atuação corporativa representa um reconhecimento de que a atividade empresarial não deve buscar apenas o crescimento econômico, mas também impactos sociais e ambientais na sociedade. Essencial,

⁴ Conforme Celso Antônio Fiorillo (2024, p. 856), para ser ESG, uma empresa precisa adotar boas práticas concretas para cada um deles: preservação do meio ambiente (E – Environmental); comprometimento social (S – Social), com políticas de diversidade, redução das desigualdades na sociedade; lisura dos processos corporativos (G – Governance), garantindo a independência e investindo na prevenção de corrupção, discriminação e assédio.

nesse contexto, compreender as estratégias do Poder Público na concretização dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito.

3.2. Tributação e desenvolvimento sustentável

Consolidadas as práticas ESG e reconhecida a responsabilidade das organizações privadas de conduzirem suas atividades econômicas não apenas em benefício próprio, mas também em consonância com o desenvolvimento sustentável, impende voltar a atenção à atuação do Estado enquanto agente indutor desse modelo contemporâneo de desenvolvimento.

Andrade e Madeira (2025, p. 38) evidenciam a importância de que a Administração Pública implemente mecanismos de gestão, de modo a efetivar uma boa governança e garantir direitos e deveres dos cidadãos. Do mesmo modo, o legislativo deve atuar na elaboração de normas que consolidem diretrizes voltadas à sustentabilidade e ao Judiciário cabe a proteção dos valores constitucionalmente eleitos.

Nesse cenário, assume relevância singular a posição dos instrumentos tributários na consolidação de um desenvolvimento sustentável abrangente e integrado. Em primeiro plano, cumpre destacar as atribuições do Estado enquanto agente normativo e regulador da atividade econômica, conforme atribui o Art. 174 da Constituição Federal (Brasil, 1988).

No desempenho dessa atribuição constitucional, incumbe-lhe a adoção de instrumentos, inclusive tributários, voltados à promoção do desenvolvimento sustentável. Scaff e Tupiassu (2024, p. 702) defendem que “uma tributação justa e equitativa promove a confiança do contribuinte no governo e fortalece os contratos sociais que sustentam o desenvolvimento”.

Torsani e Lisboa (2025, p. 8) contribuem para a temática ao afirmar que as estratégias estatais tributárias precisam ser justas e financiar políticas públicas voltadas a desenvolvimento sustentável. Os autores advertem sobre a importância da integração da política fiscal com outras políticas regulatórias, como licenciamento e construção de uma economia verde.

Para a realização das finalidades constitucionais, os instrumentos fiscais podem ser mobilizados estrategicamente, tanto por intermédio de função arrecadatória, que prevê recursos financeiros necessários à atuação estatal, como utilizando-se de sua função extrafiscal, ao incidir de maneira diferenciada sobre atividades que contrariem valores protegidos pela Constituição.

Intrinsecamente condicionadas aos recursos públicos provenientes da arrecadação tributária, encontram-se as políticas públicas necessárias à concretização dos objetivos fundamentais, estabelecidos pelo Art. 3º da Constituição da República – construir uma sociedade livre justa e solidária, desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades regionais e promover o bem de todos (Brasil, 1988).

Vista a tributação como instrumento de afirmação dos objetivos do Estado Democrático de Direito, busca-se compreender sua dimensão extrafiscal. Nesse sentido, a tributação é utilizada como estratégia direta de proteção aos valores constitucionais de promoção do desenvolvimento sustentável.

3.3. Extrafiscalidade e o papel do estado como indutor de sustentabilidade

Conjugados esforços do Poder Público, a tributação emerge como ferramenta de articulação entre Estado e sociedade, capaz de induzir comportamentos sustentáveis e viabilizar políticas públicas, em função que ultrapassa o objetivo arrecadatório. Isso pode se dar tanto pela função fiscal como pela função extrafiscal da tributação, que depende do objetivo preponderante do caso específico.

Convém considerar que as funções do tributo se distinguem, sobretudo, em razão dos valores finalísticos e efeitos arrecadatórios e regulatórios de sua aplicação, logo, fiscal e extrafiscal. A função fiscal é aquela basilar da instituição de tributos, de arrecadação de valores necessários à manutenção da atividade estatal. Já a função extrafiscal, a estrutura tributária se volta a outros interesses além do arrecadatório.

(Scaff e Tupiassu, 2024, p. 701) reforçam o papel da tributação como instrumento indutor ao desenvolvimento sustentável, “que pode aumentar a eficiência da utilização de recursos naturais, impulsionar a inovação e possibilitar a transformação para o alcance do bem comum”. Referem-se os autores à função extrafiscal da tributação, importante meio de concretização de políticas públicas.

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 257) faz a distinção entre as funções da tributação, ao explicar que, na função fiscal, os objetivos se voltam ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos; na extrafiscalidade, busca-se atender objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, como interesses sociais, políticos ou econômicos.

Regina Helena Costa (2024, p.46) contempla a extrafiscalidade como instrumento tributário utilizado para incentivar ou inibir comportamento, com vistas não à arrecadação, mas à realização de outros valores constitucionais. Esse entendimento evidencia o amplo potencial da extrafiscalidade, uma vez que, ao longo do texto constitucional, contemplam-se valores e objetivos que subordinam o Estado brasileiro.

Há de se observar que os três pilares do ESG foram constitucionalmente contemplados no ordenamento jurídico brasileiro: i) proteção ambiental figura como direito fundamental e princípio orientador das condutas do Poder Público e dos particulares (Artigos 225 e 170, VI, da CF); ii) social, nos dispositivos constitucionais que consagram dignidade, objetivos fundamentais, direitos sociais e dos trabalhadores (Art. 1º, III; Art. 3º; Art. 6º; Art. 7º, todos da CF); iii) governança, nos princípios da transparência, acesso à justiça, à informação (Brasil, 1988).

Para proteger esses valores, a política extrafiscal pode se fundar em estratégias tanto de arrecadação de tributos específicos (Torsani e Lisboa, 2025, p. 8), como por concessão de benefícios fiscais ou incentivos fiscais. Trata-se, pois, de integrar

políticas tributárias como ferramentas de indução e consecução de finalidades públicas constitucionalmente legitimadas.

Evidencia-se que a tributação, ao exercer sua função extrafiscal, converte-se em instrumento político para alcançar objetivos públicos. Com base nisso, passa-se ao estudo das alterações constitucionais implementadas pela EC Nº 132/2023, a fim de verificar em que medida a Reforma Tributária implementada incorpora os seguimentos do desenvolvimento sustentável e os princípios *ESG*.

4. DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL À LUZ DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

A EC Nº 132/2003 implementou no ordenamento jurídico brasileiro uma reformulação no sistema tributário nacional, que tem como eixo central a reestruturação na tributação sobre o consumo. Contudo, a alteração constitucional contempla também temas de natureza social e ambiental, que concilia tributação e compromissos constitucionais de sustentabilidade.

4.1. O papel do desenvolvimento sustentável na reforma tributária brasileira

A partir desse referencial, é possível analisar as principais alterações constitucionais promovidas pela Emenda Constitucional Nº 132/2023 sob a ótica da sustentabilidade. Nesse âmbito, importante retomar que o desenvolvimento sustentável, em síntese, considera as necessidades presentes sem prejuízo das necessidades das gerações futuras, além de integrar desenvolvimento, inclusão social e proteção ambiental.

Para Scaff e Tupiassu (2024, p. 702), a abordagem relativa ao desenvolvimento sustentável, “no que concerne à tributação em si, nos parece essencial um maior desenvolvimento acerca da estruturação do sistema e seu aspecto indutivo e internalizador.” Isso porque a estruturação do sistema e sua função indutora constituem ferramentas de consecução de objetivos, conforme já consignado.

Com base nessa assertiva, interessa analisar a estrutura no novo sistema tributário e seus instrumentos de indução da sustentabilidade. De início, verifica-se que a Emenda Constitucional – EC Nº 132 de 2023 alterou substancialmente o sistema tributário brasileiro, em especial a estrutura da tributação sobre o consumo (Abraham, 2025, p. 475).

A reforma tributária substituiu cinco tributos, de competência dos três entes federados, pela criação de dois tributos sobre valor agregado:⁵ Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS (Brasil, 2023). Essa

⁵ A EC Nº 132/2023 extingue cinco tributos (IPI, PIS, Cofins, ICMS E ISS) e cria um IVA-dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, de competência Federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, com gestão compartilhada entre Estados e Municípios (Brasil, 2023)

alteração compreende o núcleo da reforma tributária e tem o propósito de reduzir a regressividade do sistema reformado.⁶

Acrescenta-se que o Art. 145, § 4º, da CF, introduzido pela EC Nº 132/2023, prevê que as próximas alterações na legislação tributária busquem atenuar efeitos regressivos (Brasil, 2023). É a inclusão do princípio constitucional de mitigação da regressividade do sistema tributário, o que revela que essa prejudicial característica do sistema tributário não será totalmente vencida com a reforma já prevista na alteração constitucional.

Ao unificar a tributação sobre o consumo, marcado pela regressividade, o IBS contribui para mitigar o peso da carga tributária sobre as camadas sociais de menor renda. Para Fonteyne (2021, p. 29), as regressividade do sistema tributário sobre o consumo “fornece o incentivo errado ou que altera o funcionamento do Estado de maneira que ele pese mais sobre determinada parcela da população”.

De modo convergente, Scaff e Tupiassu (2024, p. 703) defendem que um sistema tributário regressivo impede a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, o que não contribui para os objetivos do desenvolvimento sustentável. Essa alteração representa uma transformação de vertente social na área da tributação, com o fim de viabilizar um modelo de desenvolvimento sustentável.

Outro instrumento estrutural da área tributária para induzir comportamentos convergentes com o desenvolvimento sustentável se dá mediante a concessão de benefícios e incentivos fiscais. Para Oliveira, Haro e Martins (2024, p. 21), utilizando-se desses instrumentos, o Estado “intervém na economia estimulando comportamentos que tenham como finalidade objetivos previstos constitucionalmente” (Oliveira, Haro e Martins, 2024, p. 21).

Com base na nova estrutura do Sistema Tributário, pertinente compreender de que forma os instrumentos de política fiscal podem ser utilizados para fins indutivos e regulatórios, em especial nos incentivos às práticas *ESG*, considerando os três vetores: ambiental, social e governança.

4.2. Regulação das vertentes *ESG* na reforma tributária

As alterações implementadas na estrutura da tributação pela EC Nº 132/2023 estimulam novas possibilidades de transformação social e promoção da sustentabilidade, com base nas vertentes *ESG*. Necessário identificar mecanismos de política fiscal que permitam a indução de comportamentos e práticas alinhadas aos vetores ambiental, social e governança.

⁶ A estrutura tributária da CF/88 trouxe mais complexidade e onerosidade ao sistema fiscal brasileiro, sobretudo por ser: a) regressivo, onerando mais os contribuintes de menor renda (Marcus Abraham, 2025, p. 476)

Essas alterações coincidem com a obrigatoriedade,⁷ estipulada pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, da elaboração de relatório com informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, a partir do início de 2026, para as empresas de capital aberto na bolsa brasileira (Gomes, 2024, p. 92). Isso sinaliza uma harmonização entre a estrutura tributária e as práticas corporativas.

Ainda no que se refere à estrutura do Sistema Tributário, a inclusão de cinco novos princípios constitucionais tributários pela EC N° 132/2023 contribuem para uma economia sustentável. Com a inclusão do § 3º, ao Art. 145, da CF, qualquer política fiscal deve observar os princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente.

Os cinco princípios revelam-se convergentes com os três vetores *ESG*: a) simplicidade, transparência e cooperação ligam-se ao pilar da governança, ao resultarem em uma maior previsibilidade para as tomadas de decisões corporativas, além de facilitarem a conformidade com a lei; b) justiça tributária e cooperação, novamente citada, refletem compromisso com o vetor social, em virtude da equidade e responsabilidade compartilhada entre Estado e sociedade na realização dos direitos fundamentais; c) o Princípio da Defesa do Meio Ambiente, de forma expressa, encorpa a esfera ambiental.

No que diz respeito ao vetor ambiental, há robusta modificação no sistema tributário nacional implementado pela reforma, já considerado direito fundamental. Conforme Pereira e Ribas (2018, p. 13), “diante da importância que a proteção ao meio ambiente ganha na ordem constitucional brasileira, ela pode ser considerada um dos direitos fundamentais garantidos a todos”.

A relevância meio ambiente nas atividades humanas reside na ideia de que, no plano da organização corporativa, não se concebe atividade empresarial sem impacto ambiental. Para Gomes (2024, p. 81), esse impacto abrange consumo de recursos naturais, como energia e água, a geração de resíduos, os impactos sobre formas de vida e, mais recentemente, as emissões de carbono e as mudanças climáticas.

Na lição de Nabais (2011, p. 44), o Estado poderá utilizar as políticas fiscais, em sede de sustentabilidade ecológica “tanto pela via dos tributos ecológicos como pela via dos benefícios fiscais com objetivos ambientais”. No mesmo sentido, Oliveira (2024, p. 20) defende que o tributo é importante instrumento indutor de responsabilidade socioambiental empresarial, resultado de medidas decorrentes de incentivos e benefícios fiscais.

Alteração da EC N° 132/2023 introduziu o § 4º, ao Art. 43, da CF, que determina que a concessão de incentivos regionais considere critérios de sustentabilidade

⁷ Resolução CVM N° 193, de 20/10/2023, que dispõe sobre elaboração e divulgação do relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, com base no padrão internacional emitido pelo *International Sustainability Standards Board – ISSB*. Conforme essa norma, a divulgação das informações de sustentabilidade, ainda que voluntária, devem seguir as diretrizes ISSB.

ambiental e redução das emissões de carbono (Brasil, 2023). O dispositivo condiciona isenções e reduções de tributos federais, concedidos a pessoas jurídicas, ao vetor ambiental de *ESG*.

Para Barba, Nouals e Souza (2024, p. 11), antes da reforma tributária, não havia análise relacionada à sustentabilidade, o que ocasionava emissões exageradas de carbono. A EC Nº 132/2023 incluiu, no regime fiscal favorecido estabelecido no Art. 225, VIII, o hidrogênio de baixa emissão de carbono (Brasil, 2023). A reforma trouxe “à baila a sustentabilidade, a redução das emissões de carbono e redução da poluição” (Barba, Nouals e Souza, 2024, p. 10).

Outra inovação foi a criação do Imposto Seletivo – IS, que poderá ser instituído pela União, sobre produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, nos termos do Art. 153, VIII (Brasil, 1988). O imposto foi regulamentado pela Lei Complementar Nº 214/2025.

Há ainda mudanças no Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, com a inclusão do § 6º, II, ao Art. 153 da CF/88 (Brasil, 2023). A alteração permite alíquota diferenciada em função do impacto ambiental, o que inclui veículos elétricos ou híbridos (Harada, 2024, p. 33). A repartição da receita do tributo também deve considerar indicadores de preservação ambiental, Art. 158, § 2º, III (Brasil, 2023).

Já a vertente social também pode ser estimulada pela tributação indutora. Oliveira, Haro e Martins (2024, p. 21) alegam que esse pilar pode ser motivado por incentivos fiscais em razão de atuações corporativas que contribuam para os objetivos constitucionais de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais.

Elegem (Barba, Nouals e Souza, 2024, p. 13) outro ponto importante da reforma tributária, com a inclusão “princípios sociais e trabalhistas fundamentais, como a valorização do trabalho digno, a erradicação do trabalho escravo e infantil, e a promoção da igualdade de gênero e racial”.

As alterações incluem a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, que aloca recursos da arrecadação de Imposto de Renda e do IPI, com a inserção do Art. 159-A (Brasil, 2023).

No que se refere ao pilar da governança, salienta-se que este também foi contemplado pela EC Nº 132/2023, em relação aos processos decisórios. A alteração influencia a conformidade da empresa com a legislação e “promove uma gestão mais transparente e responsável, alinhada com os princípios de governança corporativa e os critérios de sustentabilidade *ESG*.” (Barba, Nouals e Souza, 2024, p. 13).

Estabelecido que a EC n. 132/2023 incorporou mecanismos de indução de práticas alinhadas ao desenvolvimento sustentável, como ESG, entende-se que representa um avanço normativo importante para o tema. Contudo, passa-se a tratar das críticas e

questionamentos relativos a alterações específicas, em especial acerca dos benefícios fiscais e *cashback*.

4.3. Críticas aos instrumentos de extrafiscalidade

Nesse ponto, analisam-se as críticas relativas às seguintes alterações: vedação geral de concessão de benefícios fiscais, criação de um Imposto Seletivo, *cashback* e isenção da cesta básica. O tema central de debate é a tensão entre duas frentes relevantes: de um lado, a neutralidade do novo modelo de tributação do consumo; de outro, o compromisso constitucional e internacional do Brasil com a proteção dos direitos humanos.

Na visão de Pedro Adamy (2024, p. 412), a mudança foi negativa, uma vez que a EC N° 132/2023 representou uma ruptura clara com a tradição da extrafiscalidade positiva e promocional. Isso porque a nova estrutura eliminou a possibilidade de estabelecimento de políticas que induzam comportamentos desejáveis e passa a manter apenas a finalidade negativa, com o uso do Imposto Seletivo para desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Adamy (2024, p.411) explica que a extrafiscalidade pode ser manipulada de duas formas: i) como sanção, negativa, desestimulando condutas negativas; ii) positiva e promocional, com incentivos de condutas desejáveis. Dessa forma, com a vedação expressa aos benefícios fiscais nos novos tributos, somada à função sancionatória do Imposto Seletivo, que desestimula condutas negativas, a reforma tributária rompe com a função positiva e promocional da tributação.

Já para Abraham e Lannes (2024, p. 379-381), o sistema tributário, adaptado pela EC N° 132/2023, tem a capacidade de continuar desempenhando a função promocional. Ainda que a vedação expressa à concessão de benefícios fiscais e a estrutura fortemente centrada na arrecadação limitem a margem de manobra para políticas indutivas, manteve-se a possibilidade de utilização da extrafiscalidade.

Abraham e Lannes (2024, p. 376) defendem que, uma vez vedada a possibilidade extrafiscal de diferenciação de alíquotas no IVA, o imposto seletivo torna-se instrumento isolado e eficaz de justiça fiscal e ambiental. Os autores sustentam, contudo, que o Imposto seletivo tem efeitos regressivos, motivo pelo qual deveria ser inserido na sistemática de *cashback* (Abraham e Lannes, 2024, p. 384).

Isso porque o *cashback* constitui inovação no sistema tributário brasileiro, inserido pela reforma tributária, adotado com o fim de mitigar a regressividade do sistema tributário e reduzir as desigualdades de renda. Corresponde a instrumento de desenvolvimento no seguimento social, que prevê a devolução parcial dos tributos – IBS e CBS – a famílias em condição socioeconômica desfavorável.

Essa inovação tributária foi implementada pela EC N°. 132/2023, que incluiu dispositivo constitucional (Art. 156-A, § 5º, VIII) que prevê a hipótese de devolução do imposto a pessoas físicas (Brasil, 2023). A Lei Complementar N° 214/2025, ao

regulamentar essa devolução, determinou que os valores relativos aos tributos serão devolvidos a pessoas físicas de famílias de baixa renda, cadastrados no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (Brasil, 2025).

Harada (2024, p. 45) não vê o *cashback* como um instrumento tributário com base em duas alegações: i) há uma inconsistência técnica, visto que não se trata de uma restituição de tributo devolvido ao consumidor de baixa renda, em razão de que este nem seria o contribuinte de fato do tributo, nos termos do Art. 166, do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966); i) trata-se, na verdade, de um novo benefício social com a forma de um segundo bolsa família.

A crítica incide sobre os procedimentos adotados para a devolução dos valores, os quais não superam os questionamentos teóricos necessários à sua consolidação como instrumento tributário. Considerando a coincidência integral da base de beneficiários da devolução dos tributos (*cashback*) com a dos programas de assistência social, com o bolsa família, questiona-se o que, de fato, distingue ambos os mecanismos.

Ainda na esfera social, há críticas à desoneração integral do IBS e CBS incidentes sobre vendas de produtos da Cesta Básica Nacional, instituída pelo Art. 8º da EC Nº 132/2023 (Brasil, 2023). Sabe-se que os produtos da cesta básica também são consumidos por famílias de renda elevada, motivo pelo qual se defendeu, no Projeto de Emenda à Constituição n. 45/2019, a incidência da alíquota uniforme para os produtos com posterior devolução a família de menor renda (Machado Segundo, 2025, p. 145).

Nesse sentido, para Andrade (2024, p. 3), a desoneração constitui mecanismo que alcança ricos e pobres, deixando de se configurar como política fiscal voltada à redução de desigualdades. Para o autor, seria mais adequado manter a incidência dos tributos sobre os produtos da cesta básica e integrá-los ao mecanismo de devolução – *cashback*.

Observa-se, portanto, que a EC Nº 132/2023 representa um avanço importante no processo de reestruturação do sistema tributário e sua atuação frente à responsabilidade pública e privada relativas a desenvolvimento sustentável. No entanto, pondera-se, a partir do exposto, se as críticas consignadas traduzem a potência transformadora do sistema tributário como instrumento de indução responsável e inclusivo, comprometendo a coerência com os princípios do *ESG*, especialmente no que se refere à equidade social e à governança.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As vertentes do desenvolvimento sustentável, contempladas constitucionalmente no ordenamento jurídico brasileiro, passaram de meras diretrizes internacionais a princípios capazes de gerar repercussões diretas na estruturação de políticas públicas e tributárias. A Constituição Federal de 1988 garante o livre exercício da atividade econômica, limitada pelas garantias aos direitos fundamentais, valores sociais e proteção ambiental.

Acrescenta-se que a Emenda Constitucional N° 132/2023, ao reformular substancialmente o sistema tributário nacional, incorporou princípios e instrumentos compatíveis com os pilares da sustentabilidade, evidenciando uma tentativa de aproximação entre a política fiscal e os objetivos constitucionais de justiça social, proteção ambiental e governança.

A reforma tributária apresentou avanços significativos no enfrentamento da regressividade, que traz impactos negativos às já relevantes desigualdades sociais, por intermédio da criação de tributos sobre valor agregado (IBS e CBS), da previsão do *cashback* para pessoas de baixa renda e da desoneração dos alimentos da Cesta Básica.

Da mesma forma, a inserção de novos princípios constitucionais tributários – simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente – revela uma inflexão normativa importante, com repercussões diretas sobre os pilares da governança, com institucionalização de boas práticas fiscais, social e ambiental.

No campo ambiental, destaca-se a introdução de dispositivos que condicionam benefícios fiscais à observância de critérios ecológicos, bem como a criação do Imposto Seletivo e da possibilidade de diferenciação de alíquotas do IPVA com base em critérios ambientais. Esses instrumentos, ainda que não isentos de críticas, possuem potencial para alinhar a tributação aos compromissos ambientais assumidos pelo Estado brasileiro e às diretrizes da agenda *ESG*.

Não obstante os avanços, identificam-se limites à plena realização da função extrafiscal da tributação, sobretudo diante da vedação à concessão de benefícios fiscais no âmbito dos novos tributos sobre o consumo. Tal restrição levanta questionamentos quanto à possibilidade de se utilizar positivamente o sistema tributário como ferramenta promocional de condutas sustentáveis.

Ainda assim, observa-se que a extrafiscalidade permanece possível por meio de outros instrumentos, como o Imposto Seletivo e os incentivos vinculados ao desenvolvimento regional e à sustentabilidade ambiental, demonstrando que o modelo reformado, embora restritivo em alguns pontos, não inviabiliza a atuação do Estado como indutor de comportamentos alinhados à Constituição.

Conclui-se, portanto, que o novo sistema tributário, tal como redesenhado pela Emenda Constitucional N° 132/2023, permite, ainda que com limitações, a adoção de instrumentos de política fiscal voltados à promoção do desenvolvimento sustentável, sobretudo por meio de sua função extrafiscal.

A consolidação dessa perspectiva dependerá da interpretação da regulamentação infraconstitucional e da atuação coordenada dos entes federativos, com vistas à construção de um modelo fiscal efetivamente comprometido com a justiça social, a preservação ambiental e a governança democrática.

6. REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

ABRAHAM, Marcus; LANNES, C, Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na reforma tributária e o Imposto Seletivo. *Revista Direito Tributário Atual*, [s. l.], n. 57, p. 369–388, 2024.

ADAMY, P. Extrafiscalidade na reforma tributária. Essencialidade rígida e o fim da função promocional do Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [s. l.], n. 58, p. 410–431, 2024.

ANDRADE, Leonardo Aguirra. Notas sobre a regulamentação da reforma tributária por lei complementar. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2551>. Acesso em: 30 mai. 2025.

ANDRADE, Maxwel Mota; MADEIRA, Fernando Nunes. O Estado de Bem-estar Social e a governança pública. Desafios e perspectivas no estado democrático de direito. *Revista Jurídica da Amazônia*, [s. l.], v. 2, n. 1, p. 30–44, 2025. Disponível em: <https://revista.mpro.mp.br/amazonia/article/view/92>. Acesso em 28 mai. 2025.

BARBA, Miliane Girelli de; NOUALS, Ana Caroline Miotti; SOUZA, Cleidi Cristini de. A regulação Environmental, Social and Governance - ESG no Brasil sob a perspectiva da Emenda Constitucional Nº 132/2023. *Revista Políticas Públicas & Cidades*, [s. l.], v. 13, n. 2, p. e798, 2024. Disponível em: <https://journalppc.com/RPPC/article/view/798>. Acesso em: 01 jun. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mai. 2025.

_____. Emenda Constitucional Nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm#art4. Acesso em: 11 abr. 2025.

_____. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 mai. 2025.

_____. Lei Complementar Nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 10 abr. 2025.

_____. Comissão de Valores Mobiliários. Resolução CVM N° 193, de 20 de outubro de 2023. Dispõe sobre a elaboração e divulgação do relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, com base no padrão internacional emitido pelo International Sustainability Standards Board – ISSB. CVM: 2023. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/resolucoes/resol193.html>. Acesso em: 09 jun. 2025.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. Curso de Direito Ambiental Brasileiro. 24. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

FONTEYNE, Alexis. Onde está a real regressividade do sistema tributário brasileiro. In: ROCHA, Wesley (coord). Reforma tributária em pauta. São Paulo: Almedina, 2021.

GOMES, Davi Moreira Pereira. Extrafiscalidade na promoção da sustentabilidade socioambiental. O uso da tributação para fomento de práticas corporativas ESG. 2024, 106 fls. Dissertação [Mestrado]. Universidade Federal da Paraíba: João Pessoa, 2024.

HARADA, Kiyoshi. Comentários à reforma tributária aprovada pela EC N° 132/2023. São Paulo: Rideel, 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lei Complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. Manual de metodologia da pesquisa do Direito. 9. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. Sustentabilidade fiscal em tempos de crise. Almedina: Coimbra, 2011.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; HARO, Guilherme Prado Bohac de; MARTINS, Joana D’Arc Dias. Responsabilidade socioambiental corporativa. O diferencial competitivo que promove o desenvolvimento sustentável. Revista Direito Ambiental e Sociedade, v. 14, n. 1, p. 1–25, 2024. Disponível em: <https://sou.ucs.br/etc/revistas/index.php/direitoambiental/article/view/11455>. Acesso em: 24 mai. 2025.

PEREIRA, Jaqueline Ferri; RIBAS, Lídia Maria. Características do equilíbrio entre as três principais vertentes da sustentabilidade. Revista Direito Mackenzie, [s. l.], v. 12, n. 2, 2018. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/12462/7544>. Acesso em: 29 mar. 2025.

SACHS, Ignacy. Desenvolvimento. Incluído, sustentável e sustentado. Rio de Janeiro: Garamond, 2004.

_____. Caminhos para o desenvolvimento sustentável. Rio de Janeiro: Garamond, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Curso de Direito Ambiental. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. Objetivos do desenvolvimento sustentável e tributação na Constituição Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, [s. l.], n. 57, p. 695–710, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2609>. Acesso em: 25 mar. 2025.

SOUZA, Bárbara Peixoto Nascimento Ferreira de. Tributação como instrumento de proteção ambiental e promoção do desenvolvimento sustentável. Belo Horizonte, MG: Dialética, 2024. E-book. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br>. Acesso em: 02 jun. 2025.

TEIXEIRA, Alessandra Vanessa; PILAU SOBRINHO, Liton Lanes; REATO, Talissa Truccolo. Sustentabilidade e ESG. O consumo sustentável no cenário neoliberal. *Veredas do Direito – Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável*, [s. l.], v. 21, p. e212633, 2024. Disponível em: <http://revista.domhelder.edu.br/index.php/veredas/article/view/2633>. Acesso em: 16 abr. 2025.

TORSANI, Zuleica Aparecida Iovanovich; LISBOA, Julcira Maria De Mello Vianna. Reforma tributária e a efetivação do meio ambiente como direito fundamental. *Observatório de la economía latinoamericana*, v. 23, n. 1, p. e8685, 2025. Disponível em: <https://ojs.observatoriolatinoamericano.com/ojs/index.php/olel/article/view/8685>. Acesso em 11 abr. 2025.
