

# RUMO À EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL: TRIBUTAÇÃO DIANTE DO DESAFIO SOCIAL E AMBIENTAL CONTEMPORÂNEO

TOWARDS SOCIOENVIRONMENTAL OVERTAXATION:  
TRIBUTATION FACING CONTEMPORARY SOCIAL ENVIRONMENTAL CHALLENGE

*James Marins<sup>1</sup>*

*Jeferson Teodorovicz<sup>2</sup>*

## Resumo

A tributação extrafiscal está presente na história das finanças estatais desde os primórdios da civilização, sempre representada como corolário do caráter político da atividade financeira. Sendo assim, a extrafiscalidade, aliada ao caráter político que permeia as finanças estatais na atualidade, é importante instrumento para a aplicabilidade dos fins públicos, estes sempre variáveis conforme os períodos históricos distintos. Hoje surge a extrafiscalidade socioambiental, manifestação que decorre dos atuais debates sobre a sustentabilidade sistêmica ou desenvolvimento sustentável. Nesse aspecto, Identificamos três fases históricas no reconhecimento das finalidades extrafiscais na doutrina financeira, sendo que a última, em nossa opinião, é reflexo da socioambientalidade aplicada à atividade tributária, ou seja, a tributação extrafiscal socioambiental. Este trabalho objetiva pôr em evidência essa nova roupagem à extrafiscalidade, que se revela útil instrumento para a proteção dos objetivos a serem alcançados pela noção de sustentabilidade, que o direito tributário e seus doutrinadores deverão reconhecer.

**Palavras-Chave:** Tributo; Ciência das Finanças; Política Fiscal; Direito Tributário; Função Extrafiscal; Função Fiscal; Função Socioambiental; Sustentabilidade; Socioambientalidade.

## Abstract

The overtaxation is present in the history of state finances since the dawn of civilization, always represented as a corollary of the political nature of financial

<sup>1</sup> Professor Titular de Direito Tributário e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, nos cursos de graduação, Mestrado e Doutorado. Pós-doutor pela Universitat de Barcelona, na Espanha. Mestre em Direito das Relações Sociais e Doutor em Direito do Estado pela PUCSP. Presidente do Instituto Brasileiro de Procedimento e Processo Tributário – IPPT. Advogado e Consultor Jurídico em Curitiba-PR.

<sup>2</sup> Mestre em Direito pela PUCPR. Advogado e Pesquisador. Professor de Direito Empresarial e Direito Tributário na Faculdade Internacional de Curitiba - FACINTER. Atua nas áreas de Direito Empresarial e Direito Tributário. Membro Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT – SP.

activity. Thus, the overtaxation, coupled with the political character that permeates the state finances nowadays, is an important tool for the applicability of public purposes, these always varied according to different historical periods. Today comes the socioenvironmental overtaxation, as a clear manifestation arising out the current discussions on the systemic sustainability or sustainable development. This sense, we can identify three historical phases in the recognition of the purposes of the overtaxation in the financial doctrine, and the last one of them, in our opinion, reflects the socioenvironmentally applied to the tax activity, that is, the socioenvironmental overtaxation. This paper aims to highlight this new package to the overtaxation, which proves an useful instrument for the protection of goals to be achieved by the notion of sustainability, that the Tax Law and its scholars should recognize.

**Keywords:** Tax, Science of Finance, Fiscal Policy, Tax Law, Overtaxation Function; Taxation Function; Socioenvironmental Function, Sustainability, Socioenvironmentally.

**Sumário:** *Introdução. 1. Extrafiscalidade: Noções Gerais. 2. Breve Contexto Histórico: da Primeira à Segunda Fase do reconhecimento da Extrafiscalidade. 3. A Doutrina e a concepção tradicional de Extrafiscalidade: da Segunda à Terceira Fase do reconhecimento da Extrafiscalidade. 4. A Terceira Fase no Reconhecimento da Extrafiscalidade: Rumo à Extrafiscalidade Socioambiental. 5. O Direito Tributário Arrecadatório e a Extrafiscalidade Socioambiental. 6. Direito Tributário e o exemplo brasileiro contemporâneo da extrafiscalidade socioambiental. Considerações Finais. Referências Bibliográficas.*

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa breve aporte histórico-doutrinário acerca da denominada “extrafiscalidade”, fenômeno que tem sido relacionado à própria noção tradicional de fiscalidade, enquanto ideia antagônica, pela doutrina financeira. Seja enquanto antítese, acessória, complementar, principal ou inerente à função fiscal do tributo, a extrafiscalidade foi debatida constantemente nos fóruns pela doutrina contemporânea. A partir de Keynes, a extrafiscalidade encontrou suporte teórico e contexto histórico propício para diversas aplicações, na área da Política Fiscal Anticíclica, não obstante a extrafiscalidade já ter sido apontada por doutrina anterior. Mas a visão que temos de extrafiscalidade na atualidade corresponde à mesma extrafiscalidade experimentada por Keynes e seus seguidores, ou pelos doutrinadores que o antecederam? De que extrafiscalidade estamos falando hoje em dia? Esta é a resposta que pretendemos oferecer ao leitor, elaborando breve contexto histórico-evolutivo da extrafiscalidade – em sua visão clássica –, seu caráter político inerente, e a importância da renovação doutrinária frente ao novo

perfil de extrafiscalidade: a extrafiscalidade socioambiental, estabelecida conforme as atuais necessidades contemporâneas.

## 1 EXTRAFISCALIDADE: NOÇÕES GERAIS

O uso do termo “extrafiscalidade” ou, “extrafiscal”, ou “tributo extrafiscal” poderia, em primeiro momento, causar certa confusão terminológica<sup>3</sup>. Afinal, como poderia um tributo ser extrafiscal? O que é tributo extrafiscal? Ou melhor, o que é extrafiscalidade? É o oposto da fiscalidade, sua antítese? É tudo que foge à fiscalidade? Para responder a essas perguntas, é importante partirmos de um rápido pressuposto. Em análoga alusão à já clássica diferenciação entre o “jurídico” e o “extrajurídico”, a extrafiscalidade poderia ser remetida no sentido de tudo que não é fiscal, ou seja, de tudo que não diz respeito à fiscalidade, ao tributo, ao direito tributário. No entanto, estamos nos referindo à “extrafiscalidade” enquanto técnica vinculada à ideia de fiscalidade. Fiscalidade no sentido de fisco, fiscalismo, arrecadação pura e simples. Atrelada a essa ideia de fiscalidade, a noção de extrafiscalidade significa tudo que, dentro do âmbito de atuação dos tributos, alcance

<sup>3</sup> Mencionamos a opinião de Luís Eduardo Schoueri, quando estudou as normas tributárias indutoras e a intervenção econômica. Para Schoueri, existem algumas finalidades existentes na norma tributária, dentre as quais destaca: a) função fiscal (arrecadatória); b) função simplificadora – função de simplificar o sistema tributário, vinculado ao princípio da praticidade (ex: introdução da sistemática do lucro presumido, destinado a simplificar a legislação do imposto de renda); c) função extrafiscal – normas tributárias de indução de comportamentos (normas extrafiscais em sentido estrito); e normas de políticas sociais. Nesse contexto, a extrafiscalidade (gênero) inclui as normas de função indutora (extrafiscalidade em sentido estrito) e as normas de política social, que possuem “(...) inspiração social, mas cujo único efeito é a melhora da situação do beneficiário, sem por isso constituir um incentivo a que a situação desafortunada permaneça”. No entanto, a noção utilizada pela doutrina em geral para se remeter à extrafiscalidade, está atrelada à noção de extrafiscalidade em sentido estrito (indução de comportamentos). Portanto, a extrafiscalidade apresenta possibilidade significativa quanto ao gênero e quanto às espécies. E o autor faz interessante apontamento, ao afirmar que, ao mesmo tempo, essa expressão poderia remeter-se a todas as normas que não se incluíssem da extrafiscalidade, “(...) com isso se desvincilhando dos ditames próprios do direito tributário”. Por esses motivos, opta o autor por utilizar a expressão “normas tributárias indutoras”, pois esta expressão, em sua opinião, lembraria necessariamente o fato de que estas sejam normas sujeitas aos princípios e regras tributárias. Por outro lado, serviria para também desvincilhar o estudo das normas de política social, partindo para as normas de indução, cuja especialização em seu estudo está remetida ao tema “intervenção econômica”. Para fins introdutórios, essas concepções iniciais servem-nos para atestar que nosso estudo se concentrará na extrafiscalidade em sentido geral, para permitir um estudo mais generalizado das variadas manifestações históricas, doutrinárias, legislativas, econômicas e sociais atreladas a esse fenômeno, mas apresentando expressa preferência pela extrafiscalidade especializada na sociambientalidade. (SCHOUERI, 2005, p. 32-34).

objetivos que escapem, primária ou secundariamente, à meta de arrecadação, ou finalidade fiscal. Portanto, em primeira aproximação, a extrafiscalidade pode ser entendida como a utilização de tributos (e por isso a ideia de fiscalidade), com o objetivo que não seja prioritariamente a arrecadação. E os tributos, no aspecto da fiscalidade e da extrafiscalidade, alcançam importância fundamental, praticamente o núcleo da delimitação conceitual, a ferramenta que a fiscalidade e a extrafiscalidade utilizarão<sup>4</sup>.

A par das variadas finalidades pelas quais a extrafiscalidade tradicionalmente é aplicada, e sendo o tributo um instrumento de natureza financeira, interferindo no patrimônio, na atividade econômica, na vida social, cultural, político e ambiental, torna-se hábil instrumento para a modelagem de comportamentos humanos. A lógica é bastante simples. Tributa-se mais a atividade que se pretenda desincentivar. Ao contrário, tributa-se menos a atividade que se pretenda incentivar. Com esse simples mecanismo, o Estado descobriu, ou reconheceu, uma ferramenta quase ideal, e até melhor que outras medidas coercitivas como as penas restritivas de liberdade ou de direitos (afinal, é quase uma verdade universal que não há lugar melhor para atingir o cidadão do que algo que ele sinta no próprio bolso), mas será que somente no século XX a extrafiscalidade alcançou o reconhecimento dos Estados? Ademais, o que significa extrafiscalidade socioambiental? Em qual contexto histórico se insere e quais objetivos representa enquanto vórtice para a extrafiscalidade? Para responder essa pergunta, somente com um apanhado histórico para analisar a pertinência desse questionamento, e identificarmos o momento e os objetivos a serem alcançados pela extrafiscalidade socioambiental.

---

<sup>4</sup> Nesse aspecto, destaca-se a doutrina de Souto Maior Borges, que estabeleceu lista exemplificativa das finalidades pelas quais a extrafiscalidade é chamada a atender, descrevendo de maneira muito didática alguns objetivos que podem ser atingidos através da extrafiscalidade: “a) combate às depressões, à inflação e ao desemprego; b) proteção à produção nacional (v.g., estímulo industrial por meio de isenções a indústrias novas, direitos alfandegários protecionistas, etc.); c) absorção da poupança e restabelecimento da propensão para o consumo; d) tributação fragmentadora dos latifúndios improdutivos, pelo imposto territorial fortemente progressivo, e imposição incidente sobre a exploração de jogos de azar; e) incentivos à urbanização, pela tributação de terrenos baldios e áreas inaproveitadas; f) tributos gerais fortemente progressivos sobre as grandes fortunas, renditos e heranças (política de nivelamento e redistribuição); g) impostos suntuários de repressão ao luxo; h) combate ao celibato pela imposição, estabelecimento de isenções em favor de famílias prolficas e agravamento da tributação sobre casais sem filhos”. (BORGES, 1998.)

## 2 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO: DA PRIMEIRA À SEGUNDA FASE DO RECONHECIMENTO DA EXTRAFISCALIDADE

A teoria da extrafiscalidade tem como pressuposto a ideia de que a atividade fiscal tem conotação política. E a essência política sempre esteve presente na atividade tributária, contudo, variando quanto aos momentos históricos quanto ao seu reconhecimento<sup>5</sup>. A primeira fase do reconhecimento da extrafiscalidade ocorreu como uma síntese entre o liberalismo econômico individualista (que pregava a função fiscal ligada à não intervenção e ao equilíbrio orçamentário) e o socialismo marxista. Nesse contexto, surge Adolph Wagner que vai apresentar um “meio-termo” entre as duas ideologias. Não afastando a importância da “Função Fiscal”, acrescentou também que os tributos poderiam ser utilizados para alcançar uma “finalidade social”, qual seja a de redistribuição de receitas. Essa opinião foi contrariada por E.Seligman, que embora não deixasse de reconhecer a função social do tributo, acreditava que esta deveria ser efetivada na utilização das despesas financeiras, e não nas receitas financeiras (na fase de arrecadação) (DEODATO, 1949, p. 20-21; WAGNER, 1909, p. 111-113; SELIGMAN, 1914, p. 01 e ss.; SELIGMAN, 1914, p. 05-09).

Esses dois posicionamentos vão servir de inspiração para a posterior doutrina financeira a respeito da extrafiscalidade e da fiscalidade. Portanto,

---

<sup>5</sup> A atividade tributária, se inicialmente é vista como instrumento de submissão a povos vencidos em guerra, gradativamente vai ganhando outras funções, sobretudo a partir da Idade Antiga, com ênfase em Roma, com a finalidade expressa de financiamento da estrutura estatal, ideia que se manteve na idade média, muito embora nessa época também o tributo estivesse ligado às necessidades “reais” e ao financiamento de gastos bélicos. A atividade tributária, no entanto, era geralmente marcada pela grande arbitrariedade e pelos abusos em sua arrecadação, características que favoreceram o surgimento de revoltas como a Revolução Francesa, e a Boston Tea Party, nos Estados Unidos. Naquele contexto a atividade tributária já encontrava grande refração, o que foi reforçado através da ideologia liberal-individualista. No século XIX, com o ideal de intervenção mínima estatal na economia e sociedade, a atividade tributária sofreu severa restrição, pois propagava-se a ideia de que a função do tributo reduzia-se somente à função precípua de arremeter receita para satisfazer as despesas estatais, ou seja, de alcançar o equilíbrio financeiro. Por isso o termo “fiscal”, que significa o emprego da atividade tributária para a finalidade única e exclusiva de arrecadação. É claro que a doutrina liberal também defendia que o Estado deveria intervir minimamente na vida dos seres humanos, garantindo apenas o que lhe era essencial enquanto Estado, mas deixando para o mercado a decisão sobre seus rumos. Por isso a ideia de neutralidade. (VANONI, [s.d.], p. 16 e ss; ALLIX, 1921, p. 354 e ss.; (SELIGMAN, 1914, p. 04 e ss.; COSTA, 2005, p. 51 e ss.).

poderíamos afirmar que no século XIX jazia a “primeira fase” do reconhecimento da doutrina quanto à extrafiscalidade.

Com o declínio do Liberalismo econômico, a partir do século XX, a desestruturação econômica promovida pela Primeira Guerra Mundial e, na sequência, pelo Crack da Bolsa de Nova York, temos o contexto favorável a profundos questionamentos quanto à efetividade de uma doutrina que pregava a autossuficiência da iniciativa privada frente às grandes crises econômicas.

A política de não intervenção estatal na economia não fazia mais sentido, e o papel diminuto da política social frente à política econômica começava a ser severamente questionado. Nesse contexto econômico-social, surgiram novos estudiosos, como Lord John Maynard Keynes, que apresentou o contraponto do liberalismo econômico (ou economia clássica). Com críticas frente à não intervenção estatal, defendia o uso da atividade tributária para alcançar mudanças econômico-sociais, sobretudo, na busca pelo pleno emprego e pela redistribuição de riquezas (ideal já verificado no século XIX). Graças à Keynes a Política Fiscal ganha um novo redimensionamento, passando a ser identificada como Política Fiscal Anti-Cíclica, isto é, direcionada (KEYNES, 1984, p. 170) à superação de dificuldades, ou momentos de crise, buscando, nesse sentido, o desenvolvimento econômico e social<sup>6</sup>. A partir desse momento, a extrafiscalidade (ou função extrafiscal do tributo) ganha reconhecimento pelos elaboradores de políticas fiscais e chega-se à conclusão de que o tributo, enquanto instrumento de política fiscal, seja em um estado liberal ou de bem-estar social (ou até socialista), nunca foi neutro, pelo simples fato de refletir como consequência da implantação de um ideal (liberal ou social) que influencia no desenvolvimento das relações intraestatais e interestatais (DEODATO, 1949, p. 20 e ss.)<sup>7</sup>. Podemos afirmar que nesse período (a partir das

<sup>6</sup> Cria-se o termo “política fiscal anticíclica”, que se funde à noção de política fiscal, culminando em uma alteração terminológica. (MARINS, 2005, p. 49 e ss.). V. (KEYNES, 1971, p. 92 e ss.; KEYNES, 1992, p. 23; PAJISTE, [s.d.], p. 26). Não é por outro motivo que, Aliomar Baleeiro (2000, p. 28-29), analisando o conteúdo da política fiscal anticíclica, afirmou que esta seria apenas uma nova formatação da aplicação da extrafiscalidade direcionada a superar o momento de crise da época. De qualquer forma, a política fiscal anticíclica vai apresentar importante contribuição para o reconhecimento da extrafiscalidade enquanto instrumento apto a contribuir com a realidade econômica e social.

<sup>7</sup> Sobre o assunto, sugerimos também a leitura de Laufenburger, que destacou vários exemplos de manifestação ideológica para as Políticas Fiscais, “capitalistas” e “anticapitalistas”, promovidas após a Segunda Guerra Mundial. (LAUFENBURGER, 1951, p. 268 e ss.).

ideias de Keynes) poderia ser fixado o marco inicial para a “segunda fase” do reconhecimento da extrafiscalidade, porque a partir daí a extrafiscalidade atinge pleno reconhecimento pelos teóricos e políticos sobre a sua utilidade no combate às situações hostis vivenciadas naquele período.

No impulso das ideias formuladas por Keynes, e levando em consideração as propostas de Wagner e Seligman, em meados do século XIX, verificamos a expressa preocupação da doutrina financeira quanto à extrafiscalidade, contando com defensores e opositores<sup>8</sup>.

A função extrafiscal do tributo, nas décadas posteriores, vai alcançando desenvolvimento doutrinário pelos financistas e políticos fiscais, de modo a ganhar vários exemplos de aplicação empírica nos sistemas tributários contemporâneos. A finalidade extrafiscal que o tributo apresenta não é concebida mais como uma aberração que desvia o papel fundamental do tributo enquanto financiador do aparelho estatal, mas vai sendo construído sólido pensamento, reconhecendo-se que a extrafiscalidade é instrumento de que os estudiosos não podem se esquivar. Hodiernamente, existem autores que, inclusive, não negam que o caráter extrafiscal do tributo esteja presente em todas as manifestações tributárias, em maior ou menor grau.

### **3 A DOCTRINA E A CONCEPÇÃO TRADICIONAL DE EXTRAFISCALIDADE: DA SEGUNDA À TERCEIRA FASE DO RECONHECIMENTO DA EXTRAFISCALIDADE**

No âmbito da doutrina do direito tributário, estrangeiro e brasileiro, o reconhecimento da extrafiscalidade deu-se rapidamente. O pioneiro Franz Von

---

<sup>8</sup> No Congresso de Roma, realizado em 1948, palco da grande explosão dos estudos sobre a função extrafiscal do tributo, contrapuseram-se opiniões e calorosos debates. Fritz Newmark, por exemplo, no seu estudo “O Imposto como instrumento de Política Econômica, Social e Demográfica”, defendeu ferozmente as finalidades extrafiscais pela qual o imposto era chamado a cumprir naquele período. Por outro lado, Newmark contrapôs-se a financistas como o francês Henry Laufenburger que, pelo contrário, evidenciou a importância do papel financiador de recursos ao Estado, para que este, através dos tributos obtidos, pudesse cumprir com o papel para o qual estaria destinado. Desta forma, essas duas posições, em maior ou menor intensidade, foram as duas grandes correntes da doutrina da função do tributo, no Congresso de Roma, e nos anos que sucederam a esse evento. (NEWMARK, 1974, p. 46 e ss.; DEODATO, 1949, p. 49 e ss.; LAUFENBURGER, 1951, p. 251 e ss.).

Myrbach-Rheinfeld (1910, p. 107-108) embora apresentando obra claramente afetada pelo caráter fiscalista-liberal do tributo em seu *Compêndio de Direito Financeiro*, não ignorava o fato de que a atividade tributária era motivada muitas vezes por razões de ordem econômica e social. Por sua vez, Ernst Blumenstein (1954, p. 164), bem como Albert Hensel (1956, p. 344), Giannini (1956, p. 59; 357), Bielsa (1951, p. 357-364), dentre outros, também já apresentavam remissões à tributação voltada a objetivos sociais. Mario Puglièse (1958, p. 05-06) lembrava interessante exemplo, relativo à tributação que incentivava a natalidade, muito oportuna no final da década de quarenta em certos países devastados pela Grande Guerra.

Por outro lado, Griziotti (1958, p. 05-06), defensor ferrenho do caráter político da atividade financeira, e, por extensão, da atividade tributária, também não esqueceu deste aspecto extrafiscal, especialmente para a tributação vinculada a finalidades sociais, evidenciando a antiguidade dessas medidas. Sainz de Bujanda (1962, p. 37-39) também não se afastou da consideração política do fenômeno financeiro, muito embora esse financista espanhol tivesse predileção pela função fiscal do tributo frente à extrafiscalidade.

Vê-se que, na doutrina estrangeira, seja pela defesa ou pela oposição à ideia de extrafiscalidade aplicada à atividade tributária, é notório o reconhecimento dessa finalidade. E as finalidades relacionadas à extrafiscalidade estavam geralmente ligadas à função social dos impostos, destinados à redistribuição de riquezas, ou à justiça social. Também lembravam da motivação econômica, p. ex., quando da aplicação da tributação aduaneira para a defesa da economia nacional, ou da tributação sobre o consumo menos elevada para determinados produtos, considerados essenciais. Portanto, na visão estrangeira, afigurava-se, que a extrafiscalidade estaria consubstanciada nesses aspectos, seja de intervenção na atividade econômica ou de favorecimento a políticas sociais.

Na doutrina brasileira, o que se verificou foi o expresso reconhecimento, quase como um reflexo das doutrinas estrangeiras, da finalidade extrafiscal do tributo<sup>9</sup>. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro (2000, p. 30-31), como já destacamos,

<sup>9</sup> Por outro lado, com anterioridade, no início do século XX, João Pedro da Veiga Filho já citava Alberto Nogueira, que reconhecia no imposto o caráter de norma econômica, política e social,



reconhecendo a extrafiscalidade, chegou a afirmar que a Política Fiscal Anticíclica, influenciada por Keynes, nada mais era do que uma nova terminologia para indicar a aplicação da extrafiscalidade a objetivos específicos naqueles tempos.

Entre nossos juristas, Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 174-175) já tratava com especial atenção do fenômeno, denominando-o de “parafiscalidade”. Entendia que os fenômenos por nós já relatados (extrafiscalidade) deveriam ser inseridos na classificação geral denominada “parafiscalidade”. Este gênero também englobaria àqueles tributos cobrados por entes descentralizados. Veja-se que a “classificação geral” de tributo parafiscal serviria para designar, além daqueles cobrados por entes descentralizados, aqueles tributos cujos objetivos não fossem precipuamente a arrecadação, mas destinados a finalidades diversas. Para evitar confusões terminológicas, parece que melhor medida é a adoção da expressão “extrafiscalidade”, ainda que este termo mantenha suas confusões terminológicas, como as indicadas por Luís Eduardo Schoueri.

Na esteira de Rubens Gomes de Sousa, os autores José Souto Maior Borges (1998), Alfredo Augusto Becker (1963, p. 541-545), Ruy Barbosa Nogueira (1999, p. 184-187), Ricardo Lobo Torres (2005, p. 06), Antônio Rodrigo Sampaio Dória (1964, p. 237-238), Geraldo Ataliba (1968, p. 150), Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 234-236), Bernardo Ribeiro de Moraes (1993, p. 441), Hugo de Brito Machado (2006, p. 87), Ives Gandra Martins (1998, p. 163 e ss.), dentre outros, manifestaram semelhante opinião à de Rubens, muito embora preferindo a terminologia por nós adotada. É claro que a doutrina é praticamente uníssona no reconhecimento dessas finalidades que ultrapassam a finalidade fiscalista tradicional, e só citamos alguns autores como exemplos para referendar nossa descrição.

De qualquer forma, a visão da extrafiscalidade brasileira não destoava da visão estrangeira, inclinando-se às possibilidades tradicionais de intervenção na economia e às políticas sociais, transparecendo a visão tradicional que se mantinha

---

demonstrando, em interessante aporte, o viés político e a influência dessas esferas da realidade na moldura do fenômeno financeiro. Já De Plácido e Silva e Francisco D’Auria afirmavam esse caráter político e, ainda, destacavam a influência estrangeira quanto a essa visão para a doutrina brasileira. (VEIGA FILHO, 1906, p. 97-99; DE PLÁCIDO E SILVA [s.d.], p. 151-153; D’AURIA, 1962, p. 43-44).

sobre a extrafiscalidade, constituindo-se na síntese dos ideais defendidos entre a primeira fase (Wagner) e a segunda (Keynes). Porém, é de se verificar, que a concepção de finalidades sociais que se tinha à época de Wagner, Seligman e, posteriormente, em Keynes, também não são as mesmas que temos hoje em dia.

Se naquela época a finalidade social servia ao objetivo de garantir alguns benefícios ao trabalhador, ou à própria sociedade desfavorecida, hoje as finalidades sociais superam em muito a finalidade de redistribuição de riquezas, ou de favorecimento ao pleno emprego, grandes corolários das duas épocas citadas. No entanto, verificaremos que, no período contemporâneo, apenas a extrafiscalidade utilizada com finalidades econômicas e sociais não é o bastante, haja vista as novas necessidades introduzidas pela contemporaneidade (DUE, 1974, p. 45-46). De qualquer modo é preciso asseverar a existência de uma tênue linha entre a extrafiscalidade e a fiscalidade, afinal, na realidade, é praticamente impossível dissociar uma característica da outra. Mesmo aquela atividade essencialmente fiscal, guardará um mínimo de extrafiscalidade, e vice-versa<sup>10</sup>.

De todo modo, se a extrafiscalidade e a fiscalidade não se separam, mas caminham lado a lado, muitas vezes misturadas de tal forma que seja quase impossível dissociá-las, ou identificá-las, é preciso entender que a visão de extrafiscalidade muda conforme o contexto em que vivemos e conforme os objetivos almejados em cada sociedade.

### 3.1 O Paradigma da Contemporaneidade: a Sustentabilidade Sistêmica

Atualmente, novos fenômenos chamam a atenção da doutrina econômica, que são novas concepções criadas para fazer frente às novas necessidades globais, que eclodiram nas décadas finais do século XX. Chamaremos atenção ao novo termo criado nas Conferências Internacionais cuja temática que se dirigia às novas concepções atreladas ao desenvolvimento e aos direitos humanos, originou o termo “sustentabilidade”.

---

<sup>10</sup> É o caso clássico dos sistemas tributários estruturados pela ideologia liberal-capitalista norte-americana, e o sistema liderado pela ideologia social-marxista, da ex-URSS, que mesmo em uma tributação cuja finalidade possa se auferir de fiscalista, sempre refletirá o perfil ideológico (LAUFENBURGER, 1951, p. 251 e ss.).

Originalmente esse termo foi incorporado na Agenda 21, programa das Nações Unidas cujo objetivo era a discussão sobre os grandes problemas contemporâneos, naturalmente dando ênfase especial à temática ambiental<sup>11</sup>. Mas esse termo vai se especializando devido à produção doutrinária e às convenções internacionais, sempre ligando a sustentabilidade às necessidades contemporâneas de inserção de direitos humanos e também de proteção ecológica (PERRONE-MOISÉS, 1999, p. 180 e ss.).

Por sua vez, o termo desenvolvimento sustentável, foi também produto dos trabalhos promovidos pelas Nações Unidas, cuja criação é devida à Comissão Mundial sobre o Ambiente e o Desenvolvimento, criada em 1972. No ano de 1987, a Comissão publicou relatório sobre os problemas globais relativos ao desenvolvimento e ao meio ambiente, cuja denominação “Nosso Futuro Comum”, acabou ficando conhecida como “Relatório de Brudtland”. Neste relatório ficou expressada uma definição de “sustentabilidade”, que significava “(...) suprir as necessidades da geração presente sem afetar a habilidade das gerações futuras de suprir as suas (...)”.<sup>12/13</sup>

<sup>11</sup> “A Organização das Nações Unidas – ONU realizou, no Rio de Janeiro, em 1992, a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD). A CNUMAD é mais conhecida como Rio 92, referência à cidade que a abrigou, e também como “Cúpula da Terra” por ter mediado acordos entre os Chefes de Estado presentes. 179 países participantes da Rio 92 acordaram e assinaram a Agenda 21 Global, um programa de ação baseado num documento de 40 capítulos, que constitui a mais abrangente tentativa já realizada de promover, em escala planetária, um novo padrão de desenvolvimento, denominado “desenvolvimento sustentável”. O termo “Agenda 21” foi usado no sentido de intenções, desejo de mudança para esse novo modelo de desenvolvimento para o século XXI. A Agenda 21 pode ser definida como um instrumento de planejamento para a construção de sociedades sustentáveis, em diferentes bases geográficas, que concilia métodos de proteção ambiental, justiça social e eficiência econômica”. Fonte: Ministério do Meio Ambiente. <[www.mma.gov.br](http://www.mma.gov.br)> (último acesso em 10 out. 2009).

<sup>12</sup> Essas causas, por expressa influência do Relatório Brudtland, foram inseridas na Agenda 21 Global, constituindo na Seção I - Dimensões Sociais e Econômicas - os primeiros capítulos dedicados à cooperação internacional dedicada a acelerar o desenvolvimento sustentável dos países em desenvolvimento e de políticas internas correlatas, assim como o combate à pobreza e a mudança dos padrões de consumo. **Agenda 21 da Conferência da ONU sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Disponível em: <[www.mma.gov.br](http://www.mma.gov.br)> (último acesso em 12 out. 2009).

<sup>13</sup> Assim, no Relatório Brudtland, as causas de instabilidade ambiental global estariam fixadas em dois fatores principais: a) a pobreza no hemisfério sul; b) o consumismo extremo aplicado nos países ricos do hemisfério norte. Portanto, na discussão ambiental era evidente que o aspecto social e econômico apresentavam nítida relação, de forma a não se poder dissociar um aspecto do outro, pois contribuía incisivamente para aquele contexto. Por isso o Relatório Brudtland desenvolveu, em paralelo à problemática ambiental, o retorno à temática do desenvolvimento. Que desenvolvimento queremos? Era essa a pergunta principal buscada pelo relatório. O desenvolvimento econômico tradicional, pura e simplesmente? Ou o desenvolvimento consciente,

Nesse contexto, devemos lembrar também que a adoção do termo “sustentabilidade” vai se inserindo em vários ramos do conhecimento, sendo trabalhada em seu aspecto econômico, social, ambiental e até cultural, não se limitando mais à noção ambiental pura e simplesmente. E a temática do desenvolvimento não fugiu à regra. A sustentabilidade incorporou-se à noção primordial do desenvolvimento econômico, agregando a esse desenvolvimento os aspectos sociais e ambientais. De desenvolvimento econômico puro e simples, passa-se a chamar o desenvolvimento sustentável, que para alguns autores é o próprio sinônimo de “sustentabilidade”<sup>14</sup>.

Fruto das necessidades sistêmicas contemporâneas, a sustentabilidade passa a ser identificada, na temática do desenvolvimento, como desenvolvimento sustentável, traduzindo-se em atuação conjunta de propostas que viabilizem o desenvolvimento das nações, sem esquecer as necessidades de proteção ao meio ambiente, e à própria sociedade. Preservar para progredir, em outras palavras. Garantir a preservação do meio ambiente, e a proteção dos direitos humanos, antes de se pensar em falar no desenvolvimento econômico. Assim, a noção de desenvolvimento passa a apresentar uma complexidade que só poderia ser explicada no estudo conjunto desses três aspectos, sociais, econômicos e ambientais, e que traduzem as necessidades contemporâneas.

A eficiência do desenvolvimento passa por uma remodelação conceitual, pois, se antes essa noção estava ligada somente a critérios econômicos, hoje aliam-se critérios sociais e ambientais. É óbvio que essas três facetas não excluem outras

---

buscando alcançar o aprimoramento das relações econômicas, mas levando consigo a proteção ao meio ambiente e o combate à pobreza, enquanto freios e contrapesos que serviriam para afastar a busca descontrolada e inconsequente do desenvolvimento econômico? Nesse contexto, sugeriu o Relatório que fosse promovida uma Conferência Mundial pela ONU para a discussão desses temas, em face de sua pertinência na época. Dois anos depois, em 1989, a ONU aprovou, em assembleia extraordinária, a necessidade da discussão de temas relativos ao meio ambiente e ao desenvolvimento. Após muitas revisões e ensaios, organizou-se a ECO-92, na cidade do Rio de Janeiro, no Brasil, onde compareceram representações de 179 países que aprovaram o programa de desenvolvimento vinculado às necessidades contemporâneas de proteção ambiental durante a mesma Conferência. Sugerimos visita na página eletrônica da ONU, para aprofundamento das atuais medidas destinadas a promover a sustentabilidade global: <<http://www.un.org/en/>>. (último acesso em 12 out. 2009).

<sup>14</sup> Para José Casalta Nabais (2007, p. 369 e ss.), “desenvolvimento sustentável” e “sustentabilidade” são sinônimos, e significam o desenvolvimento orientado para a luta contra a pobreza, por sua vez enfatizada pelo “(...) desenvolvimento comprometido com uma vida digna de ser vivida das gerações futuras(...)”.

possíveis de serem atreladas à noção de desenvolvimento sustentável, que, aliás, pode apresentar muitas outras especializações, como, no aspecto social, promover a proteção à cultura das sociedades, ou, no aspecto econômico, promover também o desenvolvimento tecnológico, sem alterar o meio ambiente, de forma irreversível. E a legislação também pode ser retratada nesse espectro, haja vista o evidente teor instrumental que essa pode apresentar frente ao reconhecimento e promoção desses ideais.

Aliás, a reflexão sobre a noção de sustentabilidade torna-se tão forte que hoje em dia, adquiriu feições sistêmicas, apresentando diversos sentidos especializados em múltiplos feixes da realidade, fruto da própria complexidade e abertura do conceito original, vinculando elementos sociais, culturais, econômicos, tecnológicos e até legislativos, por assim dizer.

O termo torna-se objeto de investigação e reflexão em vários ramos do conhecimento, que buscam responder ao modo como essa expressão se insere e se contextualiza nos objetos de conhecimento por eles investigados. Afinal, se o termo sustentabilidade é passível de especialização temática, é óbvio que na esfera de conhecimento por ela “invadida”, deverão haver necessárias adaptações conceituais à realidade do objeto investigado, que, por sua vez, manterá relações com esse novo conceito<sup>15</sup>.

#### **4 A TERCEIRA FASE NO RECONHECIMENTO DA EXTRAFISCALIDADE: RUMO À EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL**

No âmbito econômico, poderíamos afirmar que essa mudança de perspectiva tem importância igual ou maior que a mudança feita por Keynes, e sua Política Fiscal Anticíclica, ou às críticas sociais ponderadas de Wagner, no período

---

<sup>15</sup> Graças à Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento – a Agenda 21, bem como à Reunião de Copenhague para o Desenvolvimento Social, realizada em 1995, tem-se a maximização dos sentidos para o desenvolvimento sustentável, sempre referido ao desenvolvimento econômico, social, ambiental e cultural. Trata-se, portanto, de importantíssima mudança de visão quanto a postulados originalmente intocáveis, referentes ao desenvolvimento econômico puro e simples, que foram remodelados frente às novas necessidades provocadas pela alteração da visão acerca de certos problemas que não poderiam mais serem ignorados pelos povos da humanidade. Em uma política de desenvolvimento econômico que não mais atende aos anseios globais, busca-se a alteração dessa visão, objetivando atender às necessidades sociais e ambientais.

de declínio do liberalismo econômico clássico. Nesses dois períodos distintos, houve a necessidade de nova roupagem para ideias tradicionais que já não satisfaziam mais as necessidades daquelas realidades. Portanto, os paradigmas daquele período incutiam novas necessidades em conceitos já desgastados. Seja agregando o aspecto social ao liberalismo econômico, seja reformulando a política liberal para uma política de intervenção na economia e na sociedade, duas etapas distintas – porém complementares –, o atual paradigma que se encontra aos nossos olhos está consubstanciado na necessidade de repensarmos a ideia de qual desenvolvimento queremos. E essa pergunta também é válida no âmbito das finanças, já que o aspecto financeiro sempre teve primordial papel para o desenvolvimento das políticas estatais.

Aqui encontramos o ponto que liga a noção de sustentabilidade ao tema de nosso estudo. Se a sustentabilidade apresenta aspectos políticos, econômicos, sociais, ambientais, etc., evidente que sua reflexão também recai sobre o fenômeno financeiro, e por extensão, sobre a atividade tributária. Mas isso não pode ser novidade para os financistas, haja vista que a tributação sempre foi útil instrumento para a implementação de políticas pré-determinadas, seja através da tributação fiscal ou da tributação extrafiscal, veja-se o exemplo de Wagner e Keynes, sempre incorporando à tributação, papel primordial para o desenvolvimento de determinados objetivos, refletindo-se nos ordenamentos jurídicos nacionais. Nesse aspecto, o elemento instrumental da tributação adquire relevância, quando analisamos as possibilidades já apontadas pela doutrina para a utilização da tributação finalista.

Se partirmos da visão de Seligman, depois defendida por Laufenburger, poderíamos aqui afirmar a conveniência da tributação fiscal (direcionada unicamente à arrecadação) cuja utilidade serviria para alcançar a finalidade de distribuição dos recursos arrecadados (pós-arrecadação). Ou seja, utilizar-se-ia a tributação fiscal, para arrecadar receita e direcionar esses fundos aos objetivos previamente estipulados e, nesse contexto, poderíamos inserir a noção de sustentabilidade, ou desenvolvimento sustentável, aplicando-se políticas de favorecimento a esses ideais preestabelecidos. Porém, nesse aspecto, a tributação não teria tantas modificações, permanecendo com seus moldes conceituais e ideais originários, já que apenas após a arrecadação, ou seja, escapando à esfera tributária, é que se daria

atendimento à sustentabilidade. Para nós, essa medida seria de pouca relevância, haja vista que, muito mais interessante é a adoção direta da extrafiscalidade frente ao ideal da sustentabilidade, ou desenvolvimento sustentável. Esta extrafiscalidade já era incentivada por Wagner, remodelada por Keynes, e instigada por Newmark, mas que agora encontra objetivo suficientemente forte para agregar novas ideias à noção de extrafiscalidade, reconhecendo-a como conteúdo ainda em franco desenvolvimento, cuja alteração dependerá do contexto histórico na qual é inserida e dos próprios objetivos a serem alcançados.

Antes de relacionarmos a noção de extrafiscalidade é importante relacionar a política fiscal contemporânea à noção de extrafiscalidade.

A política fiscal contemporânea tem recebido a divisão entre política geral (visão tradicionalista liberal) e a política anticíclica ou compensatória (pós-Keynes), geralmente atrelando a política anticíclica à ideia de extrafiscalidade (DOMINGUES DEL BRIO, 1971, p. 24). Essa divisão estaria vinculada à noção de política fiscal relacionada aos objetivos gerais como crescimento econômico, equilíbrio orçamentário, e, naturalmente, no âmbito da política fiscal anticíclica, a objetivos atrelados direta ou indiretamente às finalidades de intervenção na economia e na sociedade. Para essa visão tradicional da política fiscal, o desenvolvimento se limitaria à escolha de dados econômicos majoritariamente.

Portanto, a política fiscal contemporânea (seja na concepção clássica ou anticíclica) que nos interessa, é aquela que serve aos ideais de desenvolvimento. Mas a visão que temos de desenvolvimento é variável conforme a perspectiva tradicional que se tenha sobre esse termo, ou a mais atual. Se a ideia de desenvolvimento é a tradicional, estaremos falando da noção de desenvolvimento manifestada pelos objetivos precipuamente econômicos (BALEIRO, 1975, p. 102; HICKS, 1967, p. 75-56; DUE, 1974, p. 16-17), como o crescimento econômico, a estabilização dos preços, a aceleração do progresso, etc. Por outro lado, vimos que a sustentabilidade proporcionou a rediscussão da noção de desenvolvimento, que, não se esquecendo do aspecto econômico, também vincula a noção de sustentabilidade, ou, em melhores termos, o desenvolvimento sustentável. O desenvolvimento sustentável é aquele que não se limita aos objetivos econômicos, avançando sobre as perspectivas econômicas e apontando objetivos na esfera

social (novamente) e ambiental. Essas novas perspectivas servem tanto para estender a discussão do desenvolvimento às políticas sociais (renovadas) e ambientais, como também servem de freios de uma política de desenvolvimento que almeje o objetivo econômico pura e simplesmente.

Por isso, sustentar, tornar o desenvolvimento sustentável para as gerações futuras. Se o desmatamento é inevitável para o desenvolvimento, que ele seja feito atendendo a objetivos ambientalmente orientados, que podem ser, p. ex., a vinculação do agente em garantir o reflorestamento futuro dessas mesmas áreas, ou, em outra situação, garantir que o desenvolvimento esteja atendendo a objetivos de índole social, visando proporcionar melhores condições de saúde, condições de emprego, educação, assistência social, enfim, diversos pontos que interessam diretamente à sociedade.

Por isso, o termo socioambiental é tão pertinente quando tratamos de sustentabilidade, e, no âmbito da política fiscal para o desenvolvimento, a socioambientalidade representa o novo paradigma que orienta as novas políticas nesse setor, e limita a preferência exagerada aos aspectos econômicos, fornecendo-nos, portanto, uma dúplici função, qual seja, a diretiva, e a limitadora.

Ademais, se a política fiscal de desenvolvimento está em vias de transmutação, acrescentando à economicidade a socioambientalidade, é verdade também que a política legislativa não escapa à influência da realidade e, nesse caso, é possível já visualizarmos exemplos práticos dessa mudança de concepção. Hoje em dia, tanto na Europa, nos Estados Unidos e também no Brasil podemos visualizar a experiência contemporânea das Green Taxes, que conjuntamente às medidas de proteções sociais, que embora sempre presentes, reforçam progressivamente sua importância, são os maiores exemplos da extrafiscalidade socioambiental. Afinal, se estamos tratando de impostos com objetivos ecológicos, é claro que estamos falando também da socioambientalidade, objetivo que orienta a política fiscal contemporânea.

Muito embora, o “desenvolvimento sustentável”, esteja geralmente atrelado à locução inglesa “sustainable development”, que significa “(...) desenvolvimento econômico com preservação”, aliando aspectos econômicos, ambientais e sociais em uma única expressão, isso não impede a doutrina de tecer as pertinentes



especializações conforme a dimensão analisada (econômica, ambiental, social, etc). (DINIZ, 1998, p. 482).

Seria possível também apresentar a noção de sustentabilidade vinculada inclusive à estruturação ótima do sistema jurídico, já que sua amplitude permite essa inserção. Porém, neste trabalho, optamos por apenas discorrer sob os aspectos que tradicionalmente têm sido vinculados a essa expressão, qual seja, o aspecto econômico, social e ambiental, reconhecendo que, no entanto, o aspecto jurídico esteja necessariamente vinculado a esses aspectos anteriores, enquanto instrumento de utilização de uma política orientada ao desenvolvimento sustentável.

Mas enquanto conceito que ganha cada vez mais espaço no âmbito das Políticas Públicas e, sobretudo, fiscais, ocorre a pertinência de analisarmos como esse conceito tem sido encarado diante do direito tributário atual.

## **5 O DIREITO TRIBUTÁRIO ARRECADATÓRIO E A EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL**

O direito tributário, de idade relativamente recente, manifestou aspectos que representavam a expressa preferência pela tributação fiscal, guardando poucas menções à extrafiscalidade. Essa preferência visível remonta ao próprio período em que foi criada a primeira codificação tributária, da ordenação tributária alemã de 1919. O Código Tributário, elaborado com assumida finalidade arrecadatória, deixou poucos espaços para a adoção da extrafiscalidade em seu bojo. No entanto, gradativamente, a extrafiscalidade vai permeando os ordenamentos posteriores, cuja antecedência já era visualizada na Constituição Mexicana e na Constituição de Weimar. De qualquer modo, a extrafiscalidade, como uma tendência histórica que vai se manter, apresentará focos de instabilidade no reconhecimento da função extrafiscal, atendo-se geralmente a objetivos sociais e, por vezes, econômicos como a tributação aduaneira e políticas de proteção ao mercado interno, por exemplo.

Por outro lado, a doutrina do direito tributário acanhava-se quando tratava de temas correlatos aos aspectos que fugiam à esfera do tradicional fiscalismo. De fato, é de se asseverar que o direito financeiro nasceu com índole evidentemente liberal e individualista. E essa característica, em grande medida, manteve-se,

convenientemente, pelas Codificações e Constituições tributárias, muito embora o avanço arrecadatário sobre o patrimônio do contribuinte não possa ser considerado efetivamente fruto de uma política liberal, pelo contrário. No entanto, essa tendência individualista combatia a noção de atuação estatal direta através da tributação para objetivos outros que não a arrecadação, ou seja, vincular o poder estatal à instrumentalização dos tributos a objetivos econômicos e sociais, antes mesmo da arrecadação.

Sejam esses motivos legítimos ou não, é perfeitamente compreensível que a tributação fiscalista tenha ganhado terreno nessa época. Os juristas que se dedicavam ao direito tributário, embora reconhecendo o fenômeno da extrafiscalidade, limitavam-se timidamente a estabelecer descrições, muitas vezes voltando-se à doutrina econômico-financeira, ou realizando breve descrição desses fenômenos que estavam agora incorporados nas legislações nacionais, como fenômenos aleatórios, acessórios, complementares da verdadeira função “fiscal”, principal núcleo de suas controvérsias. Essa causalidade negativa também pode ser relacionada ao perfil positivista-formal que gradativamente inseriu-se na doutrina do direito tributário, afinal, se a codificação também foi uma demonstração de que o positivismo jurídico estava superando, no campo da filosofia do direito, o jusnaturalismo, é evidente que esse teor positivista também marcava os estudos de direito tributário.

É claro que, no âmbito da doutrina jurídica, a clara intenção de Enno Becker, responsável direto pelo Código tributário Alemão de 1919, em fortalecer a autonomia do direito tributário frente ao direito privado, e a necessidade de estabelecer regras de interpretação específicas para esse ramo do direito, também favoreceram em muito a especialização da doutrina. Mas não foi só isso, afinal, se o direito tributário estava permeado em várias de suas obras jurídico-doutrinárias de elementos de origem econômico-financeira, esta característica também foi gradativamente retirada pela doutrina posterior, sempre visando a “pureza” da matéria, e afastando-se de critérios políticos, econômicos, sociais e filosóficos, caminhando para o reducionismo epistemológico.

Nesse contexto, não é difícil compreender o limitado avanço alcançado pela doutrina jurídica frente ao fenômeno que é tão amplo ou até mais (afinal, sua

abertura permite uma extensão de objetivos que só serão descobertos gradativamente, conforme as variáveis necessidades da realidade), que a própria fiscalidade. Para a doutrina contemporânea do direito tributário, guardando o tradicional desapego aos outros aspectos do fenômeno financeiro, trabalhar com a noção de extrafiscalidade, detidamente, significaria o risco de avançar sobre aspectos que não seriam interessantes para a doutrina positivista-fiscalista.

Os tributaristas, muitas vezes revoltados com eventuais excessos na carga tributária, e quase sempre servindo de escudo para possíveis abusos de poder tributário, quando não manifestavam visão ideológica liberal individualista, viam não raramente o papel da tributação como uma invasão ao contribuinte, concentrando muitas vezes seus esforços em garantir uma estrutura normativa sistematizada e harmônica do sistema tributário. Este, por sua vez, serviria para fundamentar a sensível relação de forças entre o contribuinte e Estado (relação jurídica, por assim dizer), que não acompanhava as vastas capacidades que a tributação extrafiscal oferecia à sociedade.

É compreensível que o direito tributário e os próprios tributaristas, tenham se privado do avanço na doutrina da extrafiscalidade, explorando suas possibilidades aplicativas, em prol do embate frente ao ideal fiscalista arrecadatório, princípio máximo do estado fiscal contemporâneo<sup>16</sup>. É fácil observar a aparente antítese entre o Estado arrecadador, ou seja, o estado que estrutura o ordenamento jurídico com o único objetivo de arrecadação de receita, do Estado promotor de políticas econômicas e sociais, agindo pelos instrumentos financeiros, em especial o tributário. Portanto, a dificuldade histórica para os avanços legislativos nessa área é compreensível. Entretanto, quase um século se passou e a doutrina, e o próprio Estado, ainda mantém como prevalecente aquela tradicional visão fiscalista arrecadatória, de cunho prioritariamente econômico, caminhando contra a corrente da realidade contemporânea e do próprio processo de desenvolvimento natural do conhecimento científico, afastando-se das possibilidades de rediscussão de

---

<sup>16</sup> Para o aprofundamento das consequências nefastas que a ideia de direito de arrecadação enquanto causa para as complexas relações entre Fisco versus Contribuinte, bem como para a compreensão da visão minimalista do Direito Tributário, sugerimos a leitura de: Marins (2009, p. 12 e ss.).

determinadas prioridades que a atualidade reclama, veja-se, p. ex., o caso da socioambientalidade.

É bastante claro que, quanto mais a doutrina do direito tributário procurou investigar e descrever o objeto fechado e protegido constitucionalmente de abusos do poder público, com suas limitações ao poder de tributar, criou, por outro lado, um efeito colateral constrangedor, que é o de compreender o direito tributário restritivamente, como se fosse uma caixa fechada, que não se abre para novos conceitos, sob o pretexto de que o risco da inserção de novos conceitos, oriundos de outras áreas do conhecimento, serviriam para desprestigiar e descaracterizar a doutrina do direito, tão esforçada em ver o reconhecimento científico das ciências naturais ou exatas.

Essas causas contribuem em muito para a limitada esfera dos estudos da extrafiscalidade que têm no Brasil alguns poucos estudos dignos de nota, muito embora o fenômeno tenha sido sempre especificado na história dos ordenamentos jurídicos brasileiros. Felizmente, com o novo paradigma da socioambientalidade, especialização da extrafiscalidade frente ao ideal de sustentabilidade, abre-se novo espaço para as discussões também jurídicas desses novos conceitos que são gradativamente inseridos nos ordenamentos jurídicos. Afinal, se o direito tributário pode ser entendido enquanto instrumento para a adoção dessas políticas, também aos estudiosos do direito tributário interessa conhecer as novas concepções que vão surgindo, possibilitando assim o progressivo avanço e atualidade da matéria frente às inovações trazidas da realidade e que logo estarão impressas em seus ordenamentos.

Trata-se de rara oportunidade para os estudiosos de variados ramos do conhecimento, inclua-se a ciência do direito, para apreender novos conceitos que representam essa nova (mas nem tanto assim) realidade. O direito tributário não deve manter sua visão à anacrônica extrafiscalidade de quarenta a sessenta anos atrás, enxugada pelas discussões dos financistas e adaptada literalmente à realidade jurídico-tributária. Essa estreita visão, só pode prejudicar a adequada instrumentalização da tributação às finalidades pela qual fora criada.

Se o jurista não compreende esse novo perfil, dificilmente interpretará adequadamente a norma que a representa no ordenamento jurídico, pois, onde ler

“função social”, sua mente remeterá aos esforços wagnerianos – não necessariamente conhecendo a obra de Wagner - em divulgar o ideal de justiça redistributiva, ou de promoção ao pleno emprego de Keynes. Hoje a função social é muito mais ampla e indica inclusive a necessidade à promoção da dignidade da pessoa humana e à proteção das futuras gerações afetadas por qualquer medida econômica presente, abarcando todas as medidas que promovam direta ou indiretamente tais finalidades.

Por outro lado, a tributação ambientalmente orientada, se sequer era imaginada há sessenta anos, torna-se o principal chamariz da extrafiscalidade contemporânea, de modo que esta – desenhada hoje – diverge daquela de ontem. Diverge porque as necessidades em jogo são diferentes. Se antes não fazia sentido falar em tributação ambientalmente orientada, hoje as Green Taxes são uma das medidas fundamentais da Política de proteção ao meio ambiente, gerando inclusive o fenômeno mundial que tem sido denominado de Green Tax Reform, tamanha sua importância contemporânea. Se antes a seletividade incutida constitucionalmente em alguns impostos, estava atrelada a ideais econômico-sociais que refletiam na noção de “essencialidade”, hoje poderíamos inclusive evidenciar que a socioambientalidade deveria ser incorporada como índice para identificação do que é essencial, servindo de fundamento para que determinadas condutas socioambientalmente orientadas passassem a ser reconhecidas como “essenciais”, e, por isso, merecedoras do benefício da seletividade.

Nesse contexto, julgamos conveniente apresentarmos breve proposta de definição sintética do fenômeno atinente à extrafiscalidade socioambiental: *a extrafiscalidade socioambiental é a utilização de mecanismos tributários vetorados para a obtenção de resultados sociais e ecológicos sistemicamente sustentáveis*. Logo, a extrafiscalidade socioambiental é instrumento de natureza tributária de intervenção do Estado na ordem econômica, com o objetivo de promover (induzir) melhores condutas sociais e ambientais e inibir comportamentos econômicos geradores de externalidades negativas.

## 6 DIREITO TRIBUTÁRIO E O EXEMPLO BRASILEIRO CONTEMPORÂNEO DA EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL

Como já afirmamos, o grande exemplo contemporâneo do redirecionamento da função extrafiscal está consubstanciado na extrafiscalidade socioambiental, verdadeiro instrumento para a consecução do desenvolvimento sustentável, ou da sustentabilidade. Logo, sustentabilidade e socioambientalidade caminham juntas, pois a primeira é o ideal a ser alcançado pela segunda, que manifestada na tributação, ganha espaço na extrafiscalidade. Assim, podemos citar como exemplo dessa nova visão a crescente atenção às green taxes, ou tributos “verdes”, com evidente característica extrafiscal socioambiental, já que a socioambientalidade está ligada diretamente ao correto desenvolvimento da sociedade, protegida por medidas ambientalmente orientadas.

De fato, a Green Tax Reform, ou Reforma Fiscal Verde, tem acrescentado adeptos dessas políticas no mundo inteiro, alcançando sensíveis resultados positivos<sup>17</sup>.

No Europa, a Green Tax Reform e a Política Tributária Energética alcançam notável ponto de partida, demonstrando a preocupação a respeito das consequências ambientais da atividade econômica, e promovendo políticas preventivas e repressivas de orientação do comportamento ambientalmente estruturado. Por exemplo, na Inglaterra, houve reduções em determinadas contribuições sociais para que os contribuintes tivessem maior aceitação na criação da CCL – Climate Change Levy. A Política Ambiental Tributária Inglesa está baseada em acordos voluntários, e aquelas empresas que se inscrevem nos Voluntary Agreements, aceitando as suas condições, poderão ter reduções no CLL de até 80%. Situação análoga é encontrada nas demais Políticas Tributárias Ambientais na Europa, onde a Green Tax Reform recebeu forte acolhida<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> “Ecotributos não apenas são considerados a forma superior de política fiscal em relação a outro meios mais convencionais de tributação, como são tidos como instrumento superior de política ecológica em comparação com outras ferramentas mais convencionais de política ambiental” (Green Budget Germany, FÖS – Förderverein Ökologische Steuerreform).

<sup>18</sup> Existem medidas tributárias dessa natureza em diversos países europeus, como na Alemanha, França, Suécia, Noruega, Holanda, Finlândia, Dinamarca, etc.

Já no Brasil, a tributação extrafiscal socioambiental também abraçou as Green Taxes (FERRAZ, 2005, p. 333 e ss.; SCHOUERI, 2005, p. 235; MORAES, 2005, p. 597), que proporcionaram aproximação do sistema tributário brasileiro frente às perspectivas ambientais da sustentabilidade, lembrando que a proteção ambiental, em virtude das peculiaridades do nosso próprio país, já havia sido objeto de tributos extrafiscais, como a criação de incentivos tributários<sup>19</sup> com finalidades ambientais.

Também apresentam papel de relevo para o impulso das Green Taxes o art. 170 (inc. VI)<sup>20</sup> e o art. 225 da atual Carta Magna, relativo ao meio ambiente. Estes dispositivos foram influenciados pelos debates ambientalistas promovidos pelas Conferências Internacionais na época, sobretudo aquelas promovidas pela ONU. Por isso a necessidade de se garantir o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo-se o dever ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para que as gerações futuras possam desfrutar do meio ambiente protegido. Note-se que esta ideia está atrelada diretamente à noção de sustentabilidade – ou desenvolvimento sustentável – o que demonstra a grande influência daquelas conferências internacionais na elaboração desse notável dispositivo. São, portanto, dois dispositivos constitucionais que reputamos essenciais no estudo jurídico desses instrumentos tributários no ordenamento jurídico brasileiro.

---

<sup>19</sup> Por exemplo, o Decreto Federal 755 de 1993 estabeleceu alíquotas diferenciadas para o IPI para carros movidos à gasolina (de 25% a 30%) e à álcool (de 20% a 25%). Muito embora não tivesse a finalidade extrafiscal ambiental, mas de incentivar o consumo de álcool, acabou propiciando uma diminuição da poluição ambiental nas cidades. Por outro lado, a Lei 9393 de 1996, referente ao ITR – Imposto Territorial Rural - apresenta medidas de desestímulo às propriedades improdutivas. Ainda, a Lei 5.106 de 1966 apresentava semelhante caráter, pois também apresentava a tendência ambiental, pois autorizou o abatimento (de até 50% dos impostos de pessoas jurídicas) dos montantes gastos em florestamentos e reflorestamentos. A própria Constituição da República, quando trata da repartição das receitas tributárias, destaca, em seu art.158, a parcela cabível aos municípios (inc. I), apresenta finalidades extrafiscais.

<sup>20</sup> Além disso, a Constituição de 1988 também apresenta outros dispositivos extrafiscais, como, p.ex., no art.146, que estabelece competência da Lei Complementar para definição de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, concedendo também a possibilidade de regimes especiais ou simplificados para o ICMS (alínea d). Também previu a seletividade para determinados produtos essenciais tributados pelo ICMS (facultativamente) (inc.155, parágrafo 2º, inc.III) e pelo IPI. (art. 153, parágrafo 3º, inc. IV). Naturalmente, o próprio art. 225 que estabelece a política ambiental brasileira, também merece destaque.

Dentre os exemplos mais conhecidos de Green Taxes, obviamente destinados ao objetivo extrafiscal socioambiental, citamos, em primeiro lugar, o chamado “ICMS Ecológico”, que é compreendido como sendo a denominação para qualquer critério ou a conjunto de critérios de caráter ambiental, usado para estabelecer o percentual que cada município de determinado Estado tem direito de receber quando do repasse constitucional da quota-parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Portanto, com o ICMS Ecológico não se criou novo imposto, mas foi instituída nova orientação (extrafiscal) para a destinação de imposto já existente, a de observar exigências destinadas à proteção ambiental<sup>21</sup>.

A Política Nacional Energética<sup>22</sup> também abriu espaço para a implementação da Green Tax, manifestada na CIDE Combustíveis. A CIDE – Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico – Petróleo apresenta previsão constitucional de destinação que se remete às questões ambientais. Veja-se, portanto, a grande abertura à Política Ambiental fornecida pela destinação e redução do imposto atendendo às finalidades extrafiscais. A CIDE é instrumento fundamental da Política Extrafiscal Socioambiental no Brasil, consubstanciada na atual tendência da criação das Green Taxes.

Quanto ao aspecto ambiental da CIDE Combustíveis, a Lei 10.336 de 2001<sup>23</sup>, ao instituir a CIDE Combustíveis, destinou o produto da arrecadação, em seu parágrafo primeiro, na forma de lei orçamentária, ao: “I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; II - financiamento de projetos ambientais

---

<sup>21</sup> O Estado Pioneiro é o Paraná, através da Lei Complementar 59 de 1º de outubro de 1991 – Lei do ICMS Ecológico (que está previsto no art.4º) ou Lei dos Royalties Ecológicos.

<sup>22</sup> No que diz respeito à Política Energética, a tributação extrafiscal no Brasil também apresenta importante manifestação legal. Nesse sentido, algumas leis vieram estabelecer o regime jurídico geral para a política energética de combustíveis: a) Lei 8176 de 1991 – lei que define crimes econômicos e dispõe sobre estoques de combustíveis; b) Lei 9748 de 1997 – Lei do Petróleo - Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências, que flexibilizou a política de exploração petrolífera no Brasil; c) Lei 11.097 de 2005 – Introduz o Biodiesel na matriz energética brasileira; d) Lei 11.909 de 2009 – Dispõe sobre as atividades de transporte de gás natural no Brasil.

<sup>23</sup> Art.1º da Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001.



relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e III - financiamento de programas de infraestrutura de transportes”.

Nesse contexto, a Lei 10.636 de 2002, em seu artigo 4º, apresentou-nos manifesta característica extrafiscal ambiental, destinando os projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás a serem contemplados com os recursos da CIDE, conforme a previsão da alínea “b”, inciso II do parágrafo 4º do artigo 177 da Constituição Federal, que devem ser administrados pelo Ministério do Meio Ambiente.

De qualquer modo, podemos afirmar que a extrafiscalidade socioambiental estará inevitavelmente inserida nos próximos anos com maior força no sistema tributário nacional. Isso porque a socioambientalidade está prevista nos atuais projetos de Reforma Tributária. Muito embora seja improvável a veiculação da Reforma Tributária para este ano e, provavelmente, para 2011, podemos confirmar, pela leitura desses projetos, que já existem importantes alterações a serem realizadas no regime tributário das Green Taxes brasileiras, e, conseqüentemente, representando o passo adiante no que diz respeito à extrafiscalidade socioambiental. Ademais, também vinculam conceitos à Constituição Tributária que, por sua vez, apontam o caminho para o reconhecimento da terceira fase da tributação extrafiscal no sistema tributário brasileiro.

Podemos citar, dentre as propostas principais, a PEC 233/08 – referente à reforma tributária, e à PEC 353/09, destinada à reforma tributária ambiental, que, por sua vez, apresenta as seguintes características: (a) introdução da extrafiscalidade ambiental em todos os impostos e contribuições; (b) criação de imunidades tributárias em favor de bens e serviços ambientalmente interessantes; (c) repartição de receitas tributárias em razão de critérios ambientais<sup>24</sup>.

É de se notar que o uso da expressão “socioambiental” é expressamente reconhecido pelos elaboradores do Projeto, demonstrando a influência das atuais necessidades contemporâneas vinculadas à noção de sustentabilidade. Ora, como

---

<sup>24</sup> No que diz respeito às contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149), por exemplo, há, na PEC 353, a seguinte redação “Sempre que possível, deverão se orientar pela seletividade socioambiental e terão suas alíquotas fixadas em função da responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte”.

afirmamos em linhas anteriores, a atividade tributária não escapa de seu perfil político, e das influências externas. Por isso não é de se estranhar que o termo “socioambiental” esteja presente nas propostas legislativas e até em Emendas à Constituição, motivo pelo qual reforçamos ainda mais a necessidade de que nossos tributaristas atenham-se com maior afinco à nova etapa da extrafiscalidade.

Outro exemplo atualíssimo que demonstra a importância da tributação extrafiscal socioambiental diz respeito, na legislação infraconstitucional, à proposta que institui o “Regime Especial de Tributação para o Incentivo ao Desenvolvimento e à Produção de Fontes Alternativas de Energia Elétrica” (Reinfa), fixando medidas de estímulo à produção e ao consumo de energia limpa, que foi aprovada no dia 08 de outubro de 2009, pela Comissão de Serviços de Infraestrutura (CI)<sup>25</sup>.

O Projeto de Lei que introduz o citado Regime Especial contribui para nossa fundamentação, no sentido de que a extrafiscalidade socioambiental é realidade que não escapa mais aos olhos de nossa Política Legislativa. Nada mais natural, afinal, como já havíamos afirmado no início deste estudo, a atividade tributária extrafiscal contemporânea vive nova remodelação em face dos ideais contemporâneos de sustentabilidade sistêmica. Evidente que o Reinfa, se inserido em nosso sistema tributário, vem a contribuir ainda mais para o reconhecimento da extrafiscalidade socioambiental.

E dentro dessa nova realidade, é imperiosa a adaptação da doutrina brasileira, pois a perspectiva da tributação extrafiscal socioambiental já se encontra reconhecida em nossos projetos vinculados por nossos legisladores. O Sistema Tributário Nacional não poderá mais afastar-se das perspectivas extrafiscais socioambientais que inundam nossos atuais projetos de alteração constitucional ou infraconstitucional.

---

<sup>25</sup> O Projeto de Lei (PLS 311 de 2009) estabelece a possibilidade do recebimento de benefícios fiscais oriundos do Reinfa, para aquelas empresas que trabalhem com geração de energia elétrica com fonte eólica, solar ou marítima, assim como para as empresas que exerçam atividade de pesquisa, desenvolvimento e produção de equipamentos destinados à geração dessa natureza de energia, ou na produção de novas tecnologias ou de armazenamento de energia, dentre outras medidas. No entanto, ressaltamos que já existem emendas a esse Projeto.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação extrafiscal seguiu o revivamento proporcionado pela expressa tendência à utilização da tributação extrafiscal socioambiental, que representa a nova manifestação contemporânea da política extrafiscal influenciada pela crescente conscientização mundial para as necessidades de conservação e proteção socioambiental, sempre remetidas aos atuais discursos em defesa da sustentabilidade sistêmica, inspirando o Brasil e as demais nações do planeta.

Se o sistema tributário brasileiro já dá sinais de adaptação às exigências da sustentabilidade sistêmica, da qual a extrafiscalidade socioambiental é seu veículo principal, não nos parece aceitável que a doutrina ainda se mantenha tímida frente à realidade tão evidente.

É imprescindível que hoje, para uma adequada interpretação das normas que direta ou indiretamente relacionam-se a essa manifestação da extrafiscalidade, os estudos jurídicos aproximem-se, sem pré-conceitos, dos conhecimentos adquiridos por outros ramos do direito, sobretudo, neste caso, a economia e a política fiscal, social e ambiental. Seja para entender como esse fenômeno procede nessas realidades, seja para realizar as adequadas adaptações conteudísticas à exigência do ordenamento jurídico tributário, é evidente que a socioambientalidade está cada dia mais perceptível aos olhos dos intérpretes do direito tributário. Apesar da histórica tendência de “direito de arrecadação” que se vinculou ao direito tributário, e, por sua vez, às tendências individualistas, restritivas, e fiscalistas, além dos entraves metodológicos desenvolvidos pela doutrina frente a estudos interdisciplinares, a chave para a compreensão de fenômenos correlatos escapa à perspectiva minimalista já consolidada em nossa doutrina.

Despidos desses entraves que só prejudicam a correta análise do fenômeno financeiro, este sempre complexo, independentemente da perspectiva que seja analisado, a extrafiscalidade socioambiental deverá ser estudada com maior afinco progressivamente frente às novas exigências socioambientais direcionadas ao desenvolvimento sustentável, que a cada dia ficam mais fortes, na medida em que a consciência de que o progresso econômico muitas vezes possui seu preço, na

maioria das vezes, imperceptível em curto ou médio prazo, mas devastadores em longo prazo.

Portanto, esse redimensionamento da finalidade extrafiscal, agora orientada pelos ideais de sustentabilidade, é realidade de que os financistas, economistas, legisladores e juristas não poderão se esquivar.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLIX, Edgard. **Traité Élémentaire de Science des Finances et de Legislation** Financière. Quatrième Edición. Paris: Rousseau et Cie Éditeurs, 1921.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. revista e atualizada por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1975.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público. II. Direito Fiscal**. Buenos Aires: Depalma, 1951.
- BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di Diritto delle Imposte. Sistema di Diritto delle Imposte**. Traduzione: FORTE, Francesco. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CASALTA NABAIS, José. **Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta contra a Pobreza**. Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil. n. 07. Jan./Dez. 2007.
- COSTA, Alcides Jorge. **História do Direito Tributário I e II**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho, Princípios e limites da tributação, São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2005.
- DALTON, Hugh. **Princípios de Finanças Públicas**. 4. ed. Traduzido por Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1980.
- D'AURIA, Francisco. **Ciência das Finanças (Teoria e Prática)**. 2. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1962.
- DOMINGUES DEL BRIO, Francisco. Estudio Preliminar. In: **La Política Fiscal en Acción**. Ministério de Hacienda. Selección de lecturas sobre Política Fiscal Moderna, bajo la dirección y supervisión de Francisco Domingues del Brio. Traducciones realizadas por el Servicio de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.
- DEODATO, Alberto. **As Funções Extrafiscais do Imposto**. 1949.
- DE PLÁCIDO E SILVA. **Noções de Finanças e Direito Fiscal**. 2. ed. São Paulo-Curitiba-Rio: Editora Guairá.
- DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Volume 4. São Paulo: Saraiva, 1998.
- DÓRIA, Antônio Rodrigo Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law**. São Paulo, 1964.
- DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Traduzido por Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974.

- FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. Malheiros, São Paulo.
- FONROUGE, C. M. Giuliani. **Anteproyecto de Código Fiscal**. Facultad del Derecho y Ciências Sociales. Investigaciones del Seminario de Ciências Jurídicas y Sociales. XXXVIII. Buenos Aires: Seccion publicaciones del seminário de ciências jurídicas y sociales, 1942.
- GIANNINI, A. D. **I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1956.
- GOMES DE SOUSA, Rubens. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência de la Hacienda**. Tradución por Enrique R. Mata. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.
- HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. Traduzione di DINO JARACH. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956.
- HICKS, Ursula K. **La Financiación del Desarrollo**. Traducción de Alejandro Pedrós Abelló. Barcelona: Biblioteca universitaria labor, 1967.
- KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1992.
- KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego (1937)**. John Maynard Keynes. Economia. Organizador: Tamás Szmercsányi. 2. ed. São Paulo: Ética, 1984.
- KEYNES, John Maynard. El Camino Hacia la Prosperidad. (The Means to Prosperity). In: **La Política Fiscal em Acción**. Ministério de Hacienda. Selección de lecturas sobre Política Fiscal Moderna, bajo la dirección y supervisión de Francisco Domingues del Brio. Traducciones realizadas por el Servicio de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.
- LAUFENBURGER, Henry. **Finanzas Comparadas**. Estados Unidos – Francia – Inglaterra – México - URSS. México-Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, 1951.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. Malheiros: São Paulo, 2006.
- MARINS, James. O Desafio da Política Jurídico-Fiscal. In: **Tributação & Política**. James Marins (Coord.) Livro 6. Curitiba: Juruá, 2005.
- MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed.. São Paulo: LTr, 1998.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Primeiro Volume. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- MORAES, Jose Luis Bolzan de. Novos Direitos e Tributação. Perspectivas Necessárias para uma Eco-tributação. Anotações Preliminares. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. **Précis de Droit Financier**. Traduction française par É. Bouche-Leclercq. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910.
- NEWMARK, Fritz. **Princípios de la Imposición**. Introducción de Fuentes Quintana. Obras Básicas de Hacienda Pública. Institutos de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Madrid, 1974.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- PAJISTE, Bernard. **Introdução à Política Fiscal**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., sem ano de publicação.
- PERRONE-MOISÉS, Claudia. Direitos Humanos e Desenvolvimento: A Contribuição das Nações Unidas. In: AMARAL JR., Alberto; PERRONE-MOISÉS, Cláudia. **O cinquentenário da Declaração Universal dos Direitos do Homem**. São Paulo: Edusp, 1999.
- PUGLIÈSE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. Alfonso Cortina: México.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Derecho Financiero y Política Fiscal. In: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. II. Estudios de Administración. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Malheiros: São Paulo, 2005.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Essais sur L'Impôt**. Traducción française d'après de l'8<sup>o</sup> edictión américaine par Louis Suret. Tome Premier. Paris: V. Girard & E.Brière, 1914.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Essais sur L'Impôt**. Traducción française d'après de l'8<sup>o</sup> edictión américaine par Louis Suret. Tome Second. Paris: V. Girard & E.Brière, 1914.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação da Legislação Tributária**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A.

VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual da Ciencia das Finanças**. 2. ed. São Paulo: Spindola & Comp., 1906.

WAGNER, Adolph. **Traité des Science des Finances**. Théorie de l'Imposition, Théorie des Taxes et Théorie Générale des Impôts. Traduction par Jules Ronjat. Deuxième Edition. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909.