

# A IRRADIAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOBRE TRIBUTOS EXTRAFISCAIS: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

*THE IRRADIATION OF THE PRINCIPLES OF ISONOMY AND CONTRIBUTION CAPACITY ABOUT TAXES OF EXTRAFISCAL: AN ANALYSIS OF THE JURISPRUDENCE OF THE SUPREME FEDERAL COURT*

**Fernando Roberto Schnorr Alves<sup>1</sup>**

Mestre em Direito (UNISC, Santa Cruz do Sul/RS, Brasil)

**ÁREA(S):** Direito tributário; direito constitucional.

**RESUMO:** Dentro do atual contexto do Estado Democrático de Direito é possível constatar um processo de irradiação das normas constitucionais sobre o ordenamento jurídico brasileiro. A partir desse cenário, o presente trabalho se propõe a desvendar o modo que se apresentam os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva no exercício interpretativo do Supremo Tribunal Federal quando da análise dos princípios no controle

de constitucionalidade nos últimos anos, com o intuito de gerar maior previsibilidade e segurança jurídica à sociedade sobre o tema tratado no âmbito judicial. Para tanto, o método de abordagem adotado é o dedutivo, uma vez que o estudo parte de princípios reconhecidos no direito constitucional e tributário (de modo geral) para checar sua aplicação prática nos julgados examinados no curso da pesquisa (análise individualizada). A investigação leva em conta os aspectos de sua natureza aplicada, tendo em vista que o objeto de estudo está

---

<sup>1</sup> Advogado. Mestre em Direito, na linha de pesquisa Constitucionalismo Contemporâneo. Especialista em Direito Público pela Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul (ESMAFE/RS). Graduado em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC). E-mail: fernandorsalves@hotmail.com. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/0483602345250103>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-4714-7697>.

limitado às decisões do Supremo Tribunal Federal. Por fim, o procedimento técnico empregado é o bibliográfico. Os resultados obtidos demonstram uma interferência judicial mínima mais voltada para a aplicação da proporcionalidade dos critérios da tributação sobre o caso concreto do que uma preocupação com a liberdade do legislador na escolha dos critérios empregados.

**ABSTRACT:** *In the Democratic Rule of Law, it is possible to see a process of constitutional irradiation on the Brazilian legal system. From this scenario, this paper proposes to unveil the way which the constitutional principles of isonomy and contribution capacity are presented in the interpretative exercise of the Supreme Federal Court when analyzing this principles in the judicial review in last years, in order to achieve greater predictability and legal certainty for society on the subject in the judicial sphere. Therefore, it adopts the deductive method of approach, since the study of the principles recognized in the constitutional and tax law (in general) to check its practical application in the judgements examined in the course of the research (individualized analysis). The research takes into account aspects of applied nature, the subject is directed to its implementation in the judicial review of Supreme Federal Court. Finally, the technical procedure used is the bibliographic. The results obtained demonstrate a minimal judicial interference more focused on the application of the proportionality as criteria of taxation in the specific case than a concern with the freedom of the legislator in choosing the standards employed.*

**PALAVRAS-CHAVE:** constitucionalização do direito tributário; controle de constitucionalidade; princípio da capacidade contributiva; princípio da isonomia.

**KEYWORDS:** *constitutionalization of tax law; judicial review; principle of contribution capacity; principle of isonomy.*

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Princípio constitucional da isonomia; 2 Princípio constitucional da capacidade contributiva; 3 Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; 4 Exame analítico do teor dos julgamentos encontrados; Conclusão; Referências.

**SUMMARY:** *Introduction; 1 Constitutional principle of isonomy; 2 Constitutional principle of contribution capacity; 3 Analysis of the jurisprudence of the Supreme Federal Court; 4 Analytical examination of the researched judgments; Conclusion; References.*

## INTRODUÇÃO

O direito constitucional deve ser utilizado como uma lente sobre a qual o intérprete da legislação se debruça para encontrar a norma para o caso concreto. Isso significa dizer que devemos

compreender as regras e os princípios de cada ramo do direito a partir de sua leitura compatibilizada com o disposto na Constituição Federal. É dever do intérprete considerar implicitamente e até mesmo explicitar a interferência das normas constitucionais sobre sua leitura da legislação infraconstitucional. É a partir dessa visão que se busca com o presente trabalho analisar o critério da extrafiscalidade dos tributos na jurisprudência da nossa mais alta Corte, tendo como instrumento interpretativo os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Com esse ponto de partida, é possível entender que o direito tributário deve estar alinhado com o direito constitucional. Implica em dizer que um tributo criado por uma norma formalmente legal pode ser materialmente inconstitucional, pelo simples desrespeito às normas de natureza principiológica que devem guiar o legislador no momento de criar, alterar ou extinguir tributos. Isso porque, considerando o efeito no direito econômico causado pela tributação, evidente que as mais diversas espécies de tributos causam necessariamente um impacto socioeconômico e comportamental nos contribuintes<sup>2</sup>.

Esse respeito ao conteúdo da Constituição se deve à transformação que se deu ao longo do século XX, que causou grande revolução ao atribuir à norma constitucional o *status* de norma jurídica, superando o modelo anterior que concebia a Constituição como um documento essencialmente político. Nota-se que antes dessa mudança de paradigma a concretização da norma constitucional estava condicionada à liberdade de conformação do legislador e à discricionariedade do administrador<sup>3</sup>.

Agora, neste novo cenário impositivo apresentado em uma nova versão de Estado de Direito, Pós Segunda Guerra Mundial, a necessidade de concretização dos direitos previstos na Constituição provoca, segundo Leal<sup>4</sup>, o deslocamento do polo da tensão entre os Poderes para o Judiciário. Ou seja,

---

<sup>2</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Rev. direito GV*, São Paulo, v. 10, n° 1, p. 201-220, Jun. 2014, p. 205. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-243220140001000008&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-243220140001000008&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 02 Dec. 2018.

<sup>3</sup> BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. Salvador: *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n° 9, mar./abr./maio 2007, p. 5.

<sup>4</sup> LEAL, Mônia Clarissa Hennig. *Jurisdição Constitucional Aberta: reflexões sobre a legitimidade e os limites da Jurisdição Constitucional na ordem democrática - uma abordagem a partir das teorias constitucionais alemã e norte-americana*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 40-41.

o papel de “normatização” da Constituição que competia à política passou a ser absorvido pelas funções dos Tribunais Constitucionais, em discussões sobre o controle de constitucionalidade. O mecanismo da jurisdição constitucional passou a ser determinante para a instrumentalização dos valores constitucionais e aferição da conformidade das leis ao texto constitucional. O reconhecimento do caráter jurídico das normas constitucionais leva conseqüentemente a uma constitucionalização do Direito, o que implica em um conteúdo material e axiológico com efeito expansivo, irradiando sobre o sistema jurídico, sobrecarregado de valores, fins públicos e comportamentos que condicionam a validade e o sentido das normas infraconstitucionais<sup>5</sup>.

Compete, assim, ao Supremo Tribunal Federal a condição de guardião da Constituição, nos termos do art. 102, *caput*, do texto constitucional, o que implica na responsabilidade, entre todos os intérpretes da norma, de consolidar a interpretação sobre a conformação das leis (*lato sensu*) ao disposto na Carta Magna brasileira. Seus julgados podem refletir a ponto de uniformizar os entendimentos até então apresentados por determinados temas, garantindo maior previsibilidade e segurança jurídica à sociedade com a atividade judicial. Em razão disso, a sua produção jurisdicional é o objeto mais adequado para o estudo da irradiação das normas constitucionais, em especial os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, sobre os dispositivos que regulamentam os tributos predominantemente extrafiscais.

Importa destacar que, para o presente trabalho, adotar-se-á o conceito de tributo construído por Canazaro, justamente por apresentar de forma crítica uma noção que incorpora ao conceito a noção da finalidade do tributo e leva em consideração a natureza orientadora ou indutora do mesmo, ausente em muitos conceitos trabalhados pela doutrina. Assim, refere o autor que:

---

<sup>5</sup> O Poder Legislativo passa a ter limitada a sua discricionariedade e liberdade de conformação, impondo ao mesmo o dever de atuação para a realização de direitos e programas constitucionais. Para a Administração Pública, limita sua discricionariedade, impõe deveres de atuação e fundamenta a validade de seus atos de aplicação direta ou imediata da Constituição (ou seja, independente da interposição do legislador). Por fim, para o Judiciário, representa o condicionamento da interpretação de todas as normas à observância do conteúdo normativo constitucional, além de servir como parâmetro para o controle de constitucionalidade, seja pela via incidental, seja por meio de demandas do controle concentrado. BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. Salvador: *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, nº 9, mar./abr./maio 2007, p. 12-13.

[...] tributo é o dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária de caráter compulsório, instituído por lei, devido à entidade de direito público e cobrado mediante atividade plenamente vinculada, com vistas à promoção dos direitos fundamentais, seja via geração de receita pública, seja mediante a orientação socioeconômica dos cidadãos.<sup>6</sup>

Veja-se que o conceito, além de abranger todos os elementos básicos, define a natureza constitucional (como um dever fundamental) e concebe o tributo como um meio de promoção de direitos fundamentais, deixando claro que a fiscalidade e a extrafiscalidade são formas de se atingir tal finalidade. Logo, por tal prisma, o doutrinador divide os tributos em dois grupos com observância a sua forma, e não quanto à sua finalidade. Assim o faz como forma de superar a crítica à classificação doutrinária quanto à finalidade (fiscal e extrafiscal) do tributo<sup>7</sup>.

Considerando que a tributação extrafiscal interfere na esfera de direitos fundamentais do indivíduo, é necessário o exame da isonomia e da capacidade contributiva do mesmo para superar o teste da proporcionalidade, para mensurar se a adoção da cobrança ou isenção é adequada, necessária e proporcional ao fim almejado e aos efeitos decorrentes da política tributária adotada. Sendo assim, evidencia-se três subprincípios formadores do princípio da proporcionalidade que devem ser satisfeitos (sem relativização) para que a tributação analisada passe no teste da ponderação. A máxima da adequação e a máxima da necessidade decorrem da natureza dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades fáticas. A máxima da proporcionalidade em sentido estrito, por seu turno, decorre do fato de serem os princípios mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 46.

<sup>7</sup> Ou seja, toda a tributação possui em algum grau uma finalidade/função fiscal e extrafiscal, pois a valoração do encargo suportado pelo contribuinte irá gerar um reflexo no comportamento do contribuinte, induzindo de algum modo sua conduta social e econômica. Assim como, não há dúvidas, não há como afastar o escopo arrecadatório da prestação pecuniária imposta pelo Estado, o que sugere que todo tributo possui igualmente uma finalidade/função fiscal.

<sup>8</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 118.

Para uma melhor compreensão desse exercício, é necessário esclarecer a diferença entre ambas as normas principiológicas estudadas e a aplicação simultânea de ambas. Isso porque a observância só de uma delas não implicará necessariamente na justiça para o caso concreto. E mais, impende esclarecer que não são as únicas normas principiológicas que servem como balizadores para a extrafiscalidade, sendo apenas o recorte escolhido para a delimitação do objeto de estudo do presente trabalho.

A problematização que se busca resolver consiste em encontrar de que modo se apresentam os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva no exercício interpretativo do Supremo Tribunal Federal quando da análise das normas tributárias no controle de constitucionalidade nos últimos anos. Sendo assim, o presente trabalho parte do estudo dos princípios citados, bem como suas peculiaridades, para contrapor os mesmos à atuação extrafiscal dos tributos. Visa-se, assim, compreender dois dos limites balizadores da atuação estatal quando da interferência estatal na liberdade dos indivíduos por meio dos efeitos da tributação sobre as suas escolhas e, em um segundo momento, a visão da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sua aplicação.

Inicialmente, trabalha-se com a hipótese em que o Supremo Tribunal Federal aplica, no controle de constitucionalidade dos tributos de natureza predominantemente extrafiscal, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva como limitador da liberdade de conformação do legislador no seu poder de tributar. Para tanto, o método de abordagem adotado é o dedutivo, uma vez que o estudo parte de princípios reconhecidos no direito constitucional e tributário para checar sua aplicação prática. A investigação leva em conta aspectos de natureza aplicada, tendo em vista que o objeto de estudo se direciona à sua execução no controle de constitucionalidade. Por fim, o procedimento técnico empregado é o bibliográfico.

## 1 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA

O princípio da isonomia no Direito Tributário decorre do princípio da igualdade esculpido no *caput* do art. 5º da Constituição Federal. Essa, de forma expressa, veda a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente<sup>9</sup>, assim como estabelece alguns parâmetros

---

<sup>9</sup> Como por exemplo em seu art. 150, inciso II (veda privilégio entre profissões); art. 151, inciso I (veda privilégio concedidos pela União para diferentes regiões do país); art. 152 (veda distinção pelos demais entes da Federação de estabelecer diferenças tributárias em razão da procedência ou destino dos bens

que são claramente aceitos como critérios para diferenciação de tratamento admitidos pela Carta Magna<sup>10</sup>. No que tange às imunidades, sua fundamentação geralmente evidencia “a busca, por parte do constituinte, de algum valor que lhe seja tão caro, a ponto de justificar um tratamento desigual”<sup>11</sup>. Esses valores constitucionais estão sempre relacionados a liberdades e garantias fundamentais, uma vez que se propõe a assegurar tais direitos, merecendo em razão desses a distinção nos encargos fiscais.

De modo geral, a Constituição impõe ao legislador um tratamento igualitário entre contribuintes em situação equivalente, o que não significa situação idêntica. Isso possibilita ao legislador a formulação de critérios de comparação, elegidos de forma a identificar motivação suficiente para o tratamento diferenciado. Em razão das disparidades entre os contribuintes, exige do legislador decisões valorativas, que devem ser mantidas de forma a manter uma coerência sistêmica, impedindo a arbitrariedade<sup>12</sup>.

No Direito brasileiro sempre se considerou o legislador como destinatário do princípio da igualdade. Já afirmava *Pontes de Miranda* que o princípio da igualdade é imperativo para o legislador, exercendo uma função regular à feitura das leis, submetendo o direito à exigência de ser igual para todos. Por sua vez, quanto ao direito já feito este deveria servir como: i) critério de interpretação; ii) ser fonte de direito em si mesmo, preenchendo as lacunas das leis anteriores ou posteriores à sua ação; iii) ser preceito de direito intertemporal e de ordem pública; iv) servir de critério de exegese ou interpretação da própria Constituição; e

---

e serviços) e art. 173, § 2º (veda privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista em relação ao setor privado). BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 abr. 2019.

<sup>10</sup> Como a capacidade contributiva (art. 145, § 1º); a essencialidade do produto ou serviço (art. 153, § 3º, inciso I e art. 155, § 2º, inciso III); quando da destinação para a exportação (art. 153, § 3º, inciso III, art. 155, § 2º, inciso X, alínea a, e art. 156, § 3º, inciso II); tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte (art. 179), entre outros. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 abr. 2019.

<sup>11</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 414.

<sup>12</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 336-337.

v) ser fundamento de outros princípios, isoladamente ou em conjugação com outros direitos fundamentais.<sup>13</sup>

Logo, a atuação do Estado na tributação deve respeitar o comando constitucional, sendo que mesmo nos casos em que a isonomia não é o foco da ação, no mínimo deve delimitar uma margem de conformação para a incidência dos encargos fiscais. Deve-se compreender a obrigação de pagar tributos como um dever fundamental, como a outra face ou contrapartida do caráter democrático e social do Estado<sup>14</sup>. Evidente que em um Estado fiscal ou tributário (ou seja, quando o principal meio de custeio dos gastos públicos é a tributação) o dever de contribuir não é simples consequência do previsto na lei, mas sim o seu fundamento, pois a garantia dos direitos fundamentais está atrelada ao dever de toda a sociedade, solidariamente, custeá-los.

O pagamento de tributos não é meramente um sacrifício do contribuinte, nem mesmo um mero poder do Estado, mas sim a contribuição necessária para que o Estado possa cumprir com suas tarefas, sendo indispensável para uma vida em comunidade organizada em estado fiscal<sup>15</sup>. Assim, os próprios cidadãos são autorresponsáveis pelo seu sustento, sendo a cidadania uma via de mão dupla (direitos e deveres fundamentais), pois a tributação é pressuposto da atividade estatal, sem ela não existiria Estado e conseqüentemente não existiria Direito.

Neste contexto, o princípio da isonomia (também conhecido como princípio da igualdade ou da proibição dos privilégios odiosos) abrange duas dimensões da igualdade. A primeira trata a igualdade no sentido de que a norma que regula um determinado tratamento descrito na hipótese legal é destinada a todos aqueles que se enquadrarem naquela situação. Evidencia a paridade entre as pessoas em situações semelhantes e, quando a diferenciação é possível, a disparidade de tratamento entre as pessoas em face de sua desigualdade. A segunda dimensão, por seu turno, implica na vedação a desigualdades irracionais, quando for manifesta a inadequação entre o meio e o fim, impedindo

---

<sup>13</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 282.

<sup>14</sup> PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 24.

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 27.



o Poder Público de tratar de modo distinto os indivíduos de forma arbitrária, por simples discriminação<sup>16</sup>. Ou seja, a primeira, dimensão formal da igualdade, assegura uma aplicação uniforme da lei entre os sujeitos, impondo a paridade no tratamento desses na aplicação do direito. A segunda, dimensão material da igualdade, exige não só a promoção da lei de forma paritária, como também o tratamento diferenciado conforme o caso, mas sem que isso implique em discriminações arbitrárias<sup>17</sup>.

Cabe observar que a igualdade não pode ser medida tão somente pela capacidade contributiva das pessoas, sendo necessário levar em consideração a coexistência de diversos fatores que servem de parâmetro para estabelecer essa comparação entre contribuintes. Dentre esses fatores, é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Exemplos disso é a diferenciação em razão da essencialidade do produto ou serviço, ou do ônus tributário para dois contribuintes em paridade de situação, mas em que se disponham a investir em regiões distintas, uma vez que o preceito do desenvolvimento regional (valor constitucionalmente prestigiado) admite a diferenciação do tratamento, incentivando o investidor das regiões mais carentes<sup>18</sup>.

Destaca-se que o Estado pode agir como indutor de determinadas políticas fiscais, diante do efeito extrafiscal dos tributos, o que autoriza a diferenciação sem caracterizar iniquidade horizontal<sup>19</sup>. Inexistem critérios definitivos para determinar quando o tratamento se constitui uma discriminação proibida e quando se constitui em uma proteção afirmativa, porém alguns critérios são considerados inquestionáveis (como discriminação de sexo, religião, raça, etnia

---

<sup>16</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 137-138.

<sup>17</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 63-64.

<sup>18</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 342-343.

<sup>19</sup> Importante salientar que nem todo o tratamento diferenciado entre contribuintes sob a mesma faixa de renda viola a noção da equidade horizontal. Isso permite, por exemplo, diante de uma política social que incentive a natalidade e a educação infantil, a criação de estímulos e isenções fiscais para casais que possuam filhos (enquanto outros casais sem filhos não desfrutem desses estímulos). Contudo, tal distinção admitida para combate às desigualdades regionais não sujeita a tributação livremente ao arbítrio do legislador, a ponto de constituir um cenário propício para a guerra fiscal entre entes federados, a título exemplificativo.

e orientação sexual).<sup>20</sup> Logo, o princípio da isonomia no âmbito do Direito Tributário garante aos contribuintes não só uma igualdade formal, perante a lei, como também uma igualdade material, na forma de sua aplicação. Para evitar arbitrariedades injustificadas, deve-se seguir critérios para atender os fins constitucionais almejados, sendo um dos critérios de comparação a capacidade contributiva que se verá a seguir.

## **2 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O ordenamento jurídico brasileiro tem como objetivo previsto em sua Constituição<sup>21</sup> a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, deixando expresso no texto constitucional (art. 3º) a busca pela erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais. Logo, o princípio da capacidade contributiva, elencado no art. 145, § 1º, da Carta Magna, contribui para a formação de uma sociedade que, em respeito às desigualdades, divide seu ônus de suportar as despesas públicas entre os cidadãos de forma a não aumentar ainda mais a desigualdade. Além de sua dimensão normativa de princípio, a capacidade contributiva integra a estrutura da aplicação da igualdade no Sistema Tributário, como um critério de comparação entre os contribuintes<sup>22</sup>. Sua aplicação tem como objetivo a distribuição equânime da imposição fiscal.

Ambos os princípios possuem diferente conteúdo, mas há uma patente correlação entre si<sup>23</sup>. O princípio da igualdade tributária (isonomia) exige do intérprete uma comparação entre dois sujeitos, ou seja, a presença de um elemento comparativo. Enquanto isso, a capacidade contributiva não o exige, bastando características pessoais para se ter os dados necessários para avaliação da sua aplicação. Pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva

---

<sup>20</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 277.

<sup>21</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 abr. 2019.

<sup>22</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 39.

<sup>23</sup> BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 404-405.

está profundamente ligado ao da igualdade<sup>24</sup> (que visa a coibir discriminações arbitrárias), mas não está limitado ao caráter relacional (confronto entre situações jurídicas), pois pode servir também como critério de *equidade* na tributação, distribuindo de forma proporcional às dimensões relacionadas à equidade horizontal e à equidade vertical dos contribuintes. Desse modo, há uma atuação mais efetiva para o ideal de *justiça* no Direito Tributário com a observância do princípio da capacidade contributiva<sup>25</sup>.

Em que pese o princípio seja melhor aplicado nos impostos<sup>26</sup> que incidem sobre a renda do contribuinte, ainda assim é possível visualizar a sua ação sobre impostos indiretos, como aqueles que incidem sobre o consumo. Nesse caso a tributação é medida com base na capacidade objetiva e típica, tendo em vista a relação entre a capacidade de contribuir com a capacidade de adquirir bens e serviços. Fato é que o princípio deve ser compreendido e aplicado para todo o Sistema Tributário na medida do possível, sendo que o mesmo corrobora com a noção do dever fundamental do cidadão de contribuir com a sua parcela de responsabilidade com o custeio dos gastos públicos, para a promoção dos direitos fundamentais assegurados pelo Estado. Deve-se reconhecer, no dever tributário, a carga normativa do princípio da capacidade contributiva e seus valores de *solidariedade* e *justiça*<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> Se por um lado os princípios da isonomia e da capacidade contributiva buscam a igualdade e justiça na tributação por meio da equidade horizontal e vertical, a extrafiscalidade releva tal critério para segundo plano justamente por ser utilizada como um instrumento da tributação pelo qual o Estado intervém na sociedade, notadamente no campo econômico e social, para concretizar suas diretrizes previstas no texto constitucional, independente das condições pessoais do indivíduo.

<sup>25</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 154.

<sup>26</sup> Embora o art. 145, § 1º, da Constituição Federal refira que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e graduados segundo a capacidade contributiva, não significa dizer que as demais espécies de tributos não devem atender ao referido princípio. Pelo contrário, as demais espécies também devem respeitar, na medida do possível, ao princípio. Outrossim, a expressão sempre que possível não significa uma faculdade ao legislador de decidir quando utilizar o princípio, mas sim que sua aplicação deve ser observada, salvo se impossível. BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil no Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 180. Os referidos autores ainda citam Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Klaus Tipke e Douglas Yamashita como doutrinadores que ressaltam a aplicação do princípio para outras espécies tributárias e como um comando impositivo ao legislador, não mera faculdade.

<sup>27</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p.105.

Ressalta-se que os tributos além de serem necessários para o custeio de serviços públicos e a garantia dos direitos fundamentais, também possuem um papel de “concretização de uma determinada visão política sobre justiça econômica e distributiva”<sup>28</sup>, colaborando o princípio para a repartição de encargos fiscais e na definição da base de imposição de tributos, sendo determinante para a ideia de justiça fiscal. A relação da capacidade contributiva como parâmetro adotado para estabelecer um critério de diferenciação adequado entre os contribuintes permite maior validade à identificação das desigualdades, originando um parâmetro constitucionalmente aceitável para a exigência do princípio da igualdade.

A capacidade contributiva está atrelada ao princípio da solidariedade, que estabelece uma concepção de cooperação altruística voltada para fins de interesse coletivo. Desse modo, cada cidadão tem o dever de contribuir para as despesas públicas de forma proporcional à sua capacidade econômica, tanto na medida que usufruem da riqueza garantida pelo Estado como na medida em que são capazes de suportar o encargo fiscal<sup>29</sup>. Além do princípio da solidariedade, o princípio da capacidade contributiva está atrelado também ao princípio da cidadania<sup>30</sup>. Dentro desse contexto, a cidadania significa pertencer à comunidade, observando os direitos e os deveres inerentes dessa participação.

Assim, o principal dever da cidadania é o de pagar tributos, pois sem isso não haveria como o Estado cumprir com os direitos de cada cidadão, especialmente os de cunho prestacional. Uma concepção contemporânea compatível com o Estado Democrático de Direito implica no reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos sob dois enfoques: o dever de contribuir conforme a capacidade contributiva para garantir ao Estado condições de realizar os direitos fundamentais; e o direito de não ser obrigado a contribuir de forma

---

<sup>28</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 270.

<sup>29</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 339.

<sup>30</sup> Em uma primeira etapa, quando do Estado Liberal, a cidadania era concebida de forma passiva, adequada a uma liberdade comum que lhe garantia proteção à vida, liberdade e propriedade. Uma segunda etapa concretizou uma cidadania ativa ou participativa, ligada ao sufrágio universal e ao direito ao voto. Por fim, a cidadania solidária passou a exigir do cidadão assumir um papel mais consciente de sua função na sociedade. BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil no Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 156-157.

excessiva, desproporcional à sua capacidade contributiva, sob pena de violação à dignidade da pessoa humana, afetando o mínimo vital de sua existência digna.

A capacidade contributiva pode assumir duas feições<sup>31</sup>. No primeiro ponto de vista, serve como limite ou critério para a graduação da tributação. Ou seja, uma análise subjetiva (relativa) da tributação, cuja parcela da riqueza objeto da tributação é pensada em razão das condições individuais apresentadas. No segundo ponto de vista, objetivo (absoluto), serve como parâmetro para distinção entre situações tributáveis e não tributáveis, analisando a aptidão da riqueza a ser ou não tributável.

Esta segunda visão implica na simples constatação objetiva de signos presuntivos de riqueza, pois a incidência do fato gerador por si só indica a existência da capacidade contributiva. Para exemplificar, cita-se o caso do mendigo que ganha em uma rifa um veículo e isso não o torna financeiramente capaz de contribuir com o Fisco, mas cabe ao mesmo a opção de permanecer com o veículo e pagar os impostos devidos pela sua propriedade ou, entendendo não possuir capacidade econômica, aliená-lo a quem possa pagar. Em outras palavras, a situação objetiva gera a presunção de riqueza digna de tributação.

Por outro lado, do ponto de vista subjetivo (relativo), destaca-se o enfoque ao sujeito contribuinte, especialmente a sua capacidade de dispor de sua riqueza para o bem da coletividade. Mas não qualquer riqueza, apenas aquela que gera um saldo disponível. Isso significa que ao verificar que o contribuinte não possui o mínimo para a sua sobrevivência, não pode ser constrangido a contribuir com as despesas públicas. Nesse sentido, tanto o mínimo existencial como o confisco são balizas para a capacidade contributiva a ponto de esta ser constatada dentro do limite do além do mínimo necessário para a existência humana e do limite destruidor da propriedade, caracterizando excesso de tributação<sup>32</sup>.

É justamente quando do estudo do ponto de vista subjetivo que a norma demonstra seu caráter principiológico, por isso sua feição relativa, devendo ser compreendida como mandamento de otimização para o legislador adotar o critério para estabelecer a política fiscal de forma isonômica. Esses limites balizadores fornecem, desse modo, a margem de conformação para o regulador dos tributos estabelecer as alíquotas (e demais encargos fiscais) de acordo com critérios condizentes com a capacidade contributiva dos cidadãos.

<sup>31</sup> SHOUBERTI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 340.

<sup>32</sup> SHOUBERTI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 340-431.

O âmbito subjetivo da capacidade contributiva (base do princípio da personalização em direito tributário) exige que a tributação deve levar em conta, sempre que possível, a situação individual do contribuinte, com a adequação da imputação fiscal às condições pessoais de cada um. Constitui-se, desse modo, um fator de discriminação legítima, tanto para a tributação como critério de gradação de tributos. Com relação ao âmbito objetivo da capacidade contributiva, significa que o legislador deve escolher fatos de relevância econômica quando for definir os tipos tributários, ao constituir o critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária, fatos esses signo-presuntivos de riqueza, que são indicadores de capacidade econômica<sup>33</sup>. Desse modo, exclui-se critérios extraeconômicos para fins de tributação, excluindo o fator arbitrário para situações como sexo, raça, religião, nacionalidade, orientação sexual, etc. Assim, se o legislador eleger fatos que não sejam representativos de capacidade econômica, essa eleição estará maculada pelo vício de inconstitucionalidade.

Se a intenção do legislador, ao instituir tributo extrafiscal, for coibir comportamentos constitucionalmente indesejados, de nada adianta a política fiscal que não observar o princípio da capacidade contributiva, pois resultaria da coibição para determinados contribuintes, mas insuficiente para atingir a todos. Em outras palavras, uma tributação ineficiente, que não sopesar o poder econômico dos contribuintes, será manifestamente desigual, servindo pragmaticamente para inibir a conduta de uns e não a de outros. É o que reforça Folloni<sup>34</sup>, sobre a eficiência dos efeitos extrafiscais<sup>35</sup>, ao afirmar que a medida não será eficiente “[...] se o mal dimensionamento do ônus tributário vier a

---

<sup>33</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 290.

<sup>34</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Rev. direito GV*, São Paulo, v. 10, nº 1, p. 201-220, Jun. 2014, p. 210. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322014000100008&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322014000100008&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 02 Dec. 2018.

<sup>35</sup> Tal fato pode ser observado mais facilmente quando a política extrafiscal a qual se visa coibir se trata de comportamentos danosos ao meio ambiente. Isso porque entre inúmeras empresas que degradam a natureza, essas apresentam poder econômico distinto uma da outra. Logo, uma política tributária ambiental que onere de forma demasiada determinada conduta, para desestimular a sua prática, pode impedir a atividade econômica de uma pequena empresa, ou até mesmo a liberdade de profissão de um indivíduo, ao passo que essa mesma carga tributária pode ser insignificante para uma empresa multinacional. Logo, mesmo a tributação extrafiscal deve se ater à capacidade contributiva quando da elaboração da política a qual visa coibir ou incentivar, sob pena de ineficiência da tributação quanto à extrafiscalidade.

tornar aquela conduta impossível apenas para uns, e não para outros. No plano pragmático, a igualdade estará violada”.

O viés extrafiscal deve estar em harmonia com as diretrizes constitucionais, inclusive principiológicas, para constatar sua legitimidade. A capacidade contributiva será minimamente observada se, ao aplicar a extrafiscalidade, os fins indutores, almejados pelo legislador, estiverem amparados pela Carta Magna<sup>36</sup>. Portanto, a tributação com fins extrafiscais não exclui o exame da capacidade contributiva, não havendo incompatibilidade entre a extrafiscalidade e o princípio objeto de estudo.

### 3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Passo seguinte, o trabalho se direciona à avaliação dos julgados do STF, em razão de sua competência como Corte Constitucional, atuando como último intérprete da Constituição. Tal escolha também se justifica em razão da previsão constitucional dos princípios estudados e dos objetivos constitucionais que são concretizados pela atuação tributária para além da mera arrecadação fiscal. Para tanto, as decisões objeto da pesquisa restaram delimitadas pelos resultados de buscas<sup>37</sup> das expressões-chave *extrafiscal*, *capacidade contributiva*, *tributária* e *isonomia* em decisões proferidas e publicadas no período compreendido entre janeiro de 2014 e junho de 2019, a partir da pesquisa livre, no próprio sistema de busca disponibilizado pelo *site* do STF.

A partir desse levantamento (5 acórdãos e 24 decisões monocráticas<sup>38</sup>) foi realizada a análise da fundamentação das decisões para averiguar de que

<sup>36</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 158-159.

<sup>37</sup> Foram realizadas três buscas no *site* do Supremo Tribunal Federal, sempre marcando todas as opções de decisões, súmulas e informativos, bem como sem o uso de aspas. O filtro apenas determinou como limitador a data (01.01.2014 a 27.06.2019). A primeira busca foi com as palavras *extrafiscal*, *capacidade contributiva* e *isonomia*. A segunda busca foi com as palavras *extrafiscal*, *capacidade*, *tributária* e *isonomia*. Por fim, a terceira busca foi com as palavras *extrafiscal*, *capacidade* e *contributiva*.

<sup>38</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.898 DF (julgado em 10.10.2018); Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 218.287 SC (julgado em 30.06.2017); Recurso Extraordinário nº 592.145 SP (julgado em 05.04.2017); Recurso Extraordinário nº 640.905 SP (julgado em 15.12.2016); Recurso Extraordinário nº 226.899 SP (julgado em 01.10.2014); Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.202.188 SP (julgado em 24.05.2019); Recurso Extraordinário nº 1.195.646 (julgado em 15.05.2019); Recurso Extraordinário nº 1.200.455 (julgado em 16.04.2019); Recurso Extraordinário nº 791.562 RJ (julgado em 04.04.2019); Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.182.627 SP (julgado em 22.03.2019); Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.191.676 MS (julgado em 11.03.2019);

modo se apresentam os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva no exercício interpretativo do Supremo Tribunal Federal quando da análise das normas tributárias no controle de constitucionalidade. Inicialmente cabe destacar que dos 29 julgamentos, apenas 5<sup>39</sup> (ou seja 17,24%) tiveram provimento (seja ação de competência originária ou recurso no âmbito da Suprema Corte). Outros 22 processos (75,86%) não obtiveram êxito nas decisões dos Ministros do STF e 2 tiveram o objeto de alguma forma prejudicado<sup>40</sup> (6,89%), não sendo proferida decisão de mérito. De plano, pode-se afirmar, com uma constatação ainda superficial, uma tentativa de manter um sistema jurisdicional uniforme, onde as decisões dos Tribunais que tiveram suas decisões contestadas por meio de interposição de Recursos Extraordinários acabaram sendo em geral mantidas em Brasília.

Muitas das decisões estudadas fundamentaram a negativa do recurso interposto com a citação de precedentes do STF, mostrando o alinhamento do entendimento dos julgadores da origem com o já consolidado pelos Ministros, por isso foram julgadas em sua maioria por decisões monocráticas<sup>41</sup>. Igualmente, pode-se observar que a maioria das decisões foram provocadas por parte do contribuinte (considerando-se que as duas Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade propostas, pelo partido político e pela confederação nacional, como sendo esses uma representação dos interesses dos contribuintes). Assim, alcança-se no universo de 29 decisões, 21 provocadas por contribuintes

---

Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.150.269 SP (julgado em 18.02.2019); Recurso Extraordinário nº 1.163.262 RS (julgado em 12.11.2018); Recurso Extraordinário nº 792.879 GO (julgado em 01.08.2018); Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.002 DF (julgado em 04.04.2018); Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.072.655 SP (julgado em 23.09.2017); Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 218.287 SC (julgado em 28.03.2017); Recurso Extraordinário com Agravo nº 907.685 BA (julgado em 30.11.2016); Recurso Extraordinário nº 973.269 SC (julgado em 30.09.2016); Recurso Extraordinário nº 636.343 PR (julgado em 12.08.2016); Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário com Agravo nº 941.116 MG (julgado em 15.03.2016); Recurso Extraordinário com Agravo nº 941.116 MG (julgado em 17.02.2016); Recurso Extraordinário nº 934.360 DF (julgado em 01.02.2016); Recurso Extraordinário com Agravo nº 911.810 SP (julgado em 24.09.2015); Ação Rescisória nº 2.315 PR (julgado em 19.06.2015); Recurso Extraordinário nº 396.785 DF (julgado em 09.06.2015); Recurso Extraordinário nº 873.592 SP (julgado em 24.03.2015); Recurso Extraordinário com Agravo nº 746.614 SP (julgado em 10.06.2014); Recurso Extraordinário nº 714.945 RS (julgado em 22.01.2014).

<sup>39</sup> RE nº 640.905/SP; ARE nº 1.202.188/SP; ARE nº 907.685/BA; ED no ARE nº 941.116/MG (acolheu os embargos de declaração e remeteu o julgamento ao Tribunal de origem); e AR nº 2.315/PR (parcial).

<sup>40</sup> ADI nº 4.002/DF; e RE nº 973.269/SC.

<sup>41</sup> Como por exemplo: RE nº 1.200.455/SP; RE nº 791.562/RJ; ARE nº 1.182.627/SP; ARE nº 1.191.676/MS; ARE nº 1.072.655/SP; ARE nº 218.287/SC; ARE nº 911.810/SP; RE nº 873.592/SP; ARE nº 746.614/SP; RE nº 714.945/RS.



e 8 pela Administração Pública direta ou indireta (basicamente entes federados: União, Estados e Municípios)<sup>42</sup>.

Das provocações do próprio Fisco, metade resultou em decisões de provimento e metade de indeferimento<sup>43</sup>. Tal percentual não se observa nas decisões provocadas pelos contribuintes, que dos 21 julgados só tivemos um provimento parcial (AR 2.315 PR), 18 apresentaram resultado negativo e dois não foram analisados em seu mérito. Embora haja uma diferença muito grande entre os dados apurados, há dificuldade de apontar a causa para esses dados, pois há fatores dos mais diversificados que influenciam nesses resultados, dificultando uma conclusão precisa.

**Gráfico 1 - Resultados dos processos**



Fonte: elaborado pelo autor.

Diante disso, importa salientar dados mais interessantes que permitem extrair conclusões mais significativas para a presente pesquisa. Exemplo disso é a avaliação sobre as espécies de tributos<sup>44</sup>, que foram objeto desses julgados.

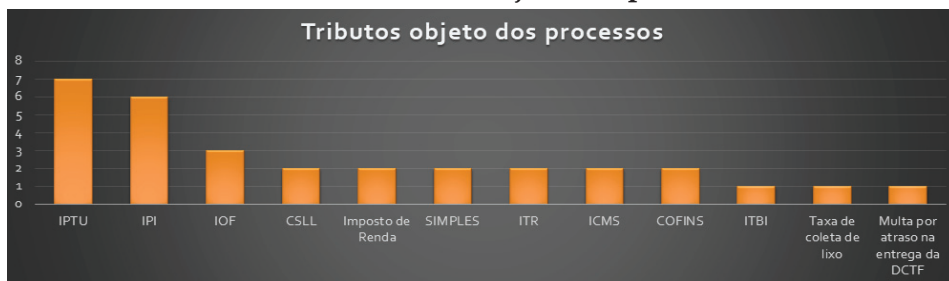
<sup>42</sup> Decisões provocadas pela Administração Pública direta ou indireta: RE nº 640.905/SP; RE nº 226.899/SP; ARE nº 1.202.188/SP; ARE nº 907.685/BA; ED no ARE nº 941.116/MG; ARE nº 941.116/MG; RE nº 396.785/DF; RE nº 873.592/SP.

<sup>43</sup> Decisões que acolheram as provocações da Administração Pública direta ou indireta: RE nº 640.905/SP; ARE nº 1.202.188/SP; ARE nº 907.685/BA; ED no ARE nº 941.116/MG; e as decisões que não acolheram as provocações: RE nº 226.899/SP; ARE nº 941.116/MG; RE nº 396.785/DF; RE nº 873.592/SP.

<sup>44</sup> IPTU (ARE nº 1.191.676/MS; RE nº 792.879/GO; ARE nº 907.685/BA; ARE nº 911.810/SP; RE nº 873.592/SP; ARE nº 746.614/SP; AR nº 2.315/PR), IPI (RE nº 592.145/SP; ARE nº 1.182.627/SP; ARE nº 1.150.269/SP; RE nº 973.269/SC; ED no ARE nº 941.116/MG; ARE nº 941.116/MG), IOF (ED no RE nº 218.287/SC; ADI nº 4.002/DF; RE nº 218.287 AgR/SC), CSLL (ADI nº 2.898/DF; RE nº 791.562/RJ), Imposto de Renda (RE nº 934.360/DF; RE nº 396.785/DF), Simples (RE nº 1.163.262/RS; RE nº 714.945/RS), ITR (RE nº 1.195.646/SP; RE nº 1.200.455/SP), ICMS (RE nº 226.899/SP; RE nº 1.163.262/RS), COFINS

O levantamento mostra uma diversidade interessante, mas com destaque para os tributos (impostos em sua maioria) que detêm um caráter extrafiscal mais evidente, inclusive diante de previsão constitucional nesse sentido.

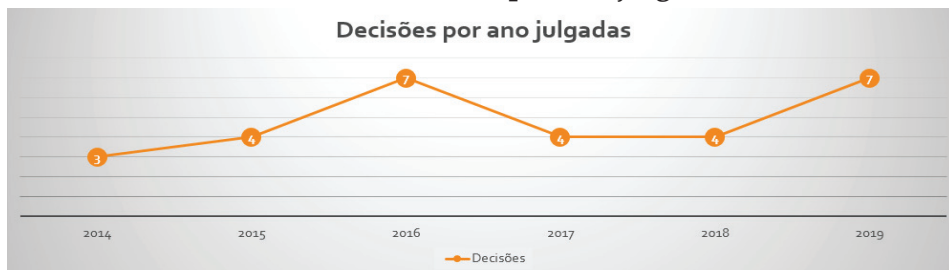
**Gráfico 2 - Tributos objeto dos processos**



Fonte: elaborado pelo autor.

Outro ponto relevante da pesquisa foi o número de casos julgados a cada ano. Embora a data do julgamento não condiz com a época do fato gerador que deu origem ao caso apreciado pelo STF, o número de vezes que o assunto foi tratado pelo Tribunal revela uma certa constância de julgamentos sobre o tema. Como 2019 já contava com 7 julgados, o lapso temporal estudado pode revelar uma leve oscilação sobre a quantidade de casos ou, a depender dos próximos anos, direcionar para uma curva de gradual aumento da análise do tema pela Corte.

**Gráfico 3 - Decisões por ano julgadas**



Fonte: elaborado pelo autor.

Fato é que, no curto espaço de tempo que foi apurado pela pesquisa, é possível constatar que o Supremo não deixou de consolidar o seu entendimento

(RE nº 640.905/SP; ARE nº 1.072.655/SP), ITBI (ARE nº 1.202.188/SP), Taxa de coleta de lixo (AR nº 2.315/PR), e multa na entrega da DCTF (RE nº 636.343/PR).

sobre a matéria, bem como que a função da extrafiscalidade na tributação não escapa da sua apreciação. Conforme o mapeamento das decisões, também é possível identificar de quais Estados surgiram as demandas judiciais.

**Gráfico 4 – Número de casos por Estado**



Fonte: elaborado pelo autor.

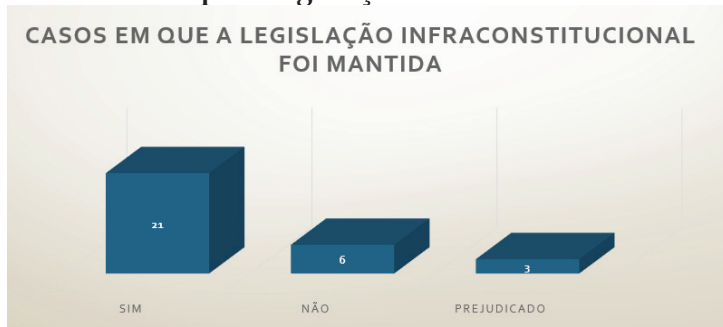
Embora seja compreensivo que o Estado de São Paulo lidere o número de processos nesse sentido em razão da sua expressiva quantidade de habitantes e empresas, não é a lógica que se constata diante dos demais Estados. Destaca-se que Minas Gerais e Rio de Janeiro, Estados com grande quantidade de habitantes, não refletiram tal critério na mesma proporção. Contudo, tirando a situação do Estado paulista, que se mostrou litigioso na matéria objeto desta pesquisa, os demais Estados possuem pouca diferença em questão de números de casos. Dos 26 Estados e mais o Distrito Federal, apenas 10 tiveram casos no STF (37,03%). Não obstante isso, importa referir que o Distrito Federal figura em segundo lugar em razão de metade de seus casos serem por controle concentrado de constitucionalidade (Ação Direta de Inconstitucionalidade), o que acaba tornando natural o número encontrado nesse aspecto.

Há de se destacar também que, nos casos analisados<sup>45</sup>, apenas em 6 a norma infraconstitucional foi declarada inconstitucional, sendo afastada a sua

<sup>45</sup> Cumpre esclarecer que, embora tenham 29 julgados analisados, na Ação Rescisória nº 2.315/PR a análise se dividiu entre a taxa de coleta de lixo e a progressividade do IPTU, sendo contabilizadas separadamente cada análise.

incidência<sup>46</sup>. Em outros 21 casos a mesma foi respaldada pela Corte Suprema e em outros 3 processos o mérito restou prejudicado nesse sentido. Isso refletiu também quando se analisa se a exação (cuja função ora se apresentava de natureza extrafiscal, ora como de natureza fiscal/arrecadatória) objeto de cada processo atendia aos objetivos constitucionais, sendo a resposta positiva em 20 casos, negativa em 5 e, por razões diversas, restou prejudicada tal levantamento em 5 processos.

### Gráfico 5 – Casos em que a legislação infraconstitucional foi mantida



Fonte: elaborado pelo autor.

<sup>46</sup> Nota-se que os casos em que a norma infraconstitucional não prevaleceu em momento algum houve discussão sobre os limites da tributação pelos Poderes Legislativo ou Executivo, pois o motivo de não prosperarem foi outro, e não a margem de conformação dos Poderes políticos sobre a política fiscal adotada. Veja-se que, no RE nº 226.899/SP entendeu-se que deveria ser afastada a incidência do tributo por não restar caracterizada a circulação da mercadoria para configurar o fato gerador (além do destaque ao entendimento de Joaquim Barbosa que entendeu pela violação da capacidade contributiva). No caso RE nº 973.269/SC restou a norma afastada por prevalecer o entendimento que sua aplicação caracterizava bitributação. No caso ARE nº 941.116/MG, por sua vez, a multa aplicada pela lei objeto de análise restou reduzida, para não caracterizar situação de confisco. No caso da AR nº 2.315/PR houve a declaração da inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU por ser a lei analisada anterior à EC nº 29/2000. Quanto ao RE nº 396.785/DF, a disposição infraconstitucional restou afastada por violar o princípio da irretroatividade, tendo em vista o momento de apuração do Imposto de Renda e o exercício ao qual ocorreu o fato gerador. Por último, o caso RE nº 873.592/SP afastou a progressividade da IPTU aplicada sobre serviços postos à disposição do contribuinte, tendo em vista que tal situação já resta remunerada por meio de taxas e contribuições. Restou prejudicada a análise na ADI nº 4.002/DF por perda superveniente do objeto, no ARE nº 907.685/BA pela falta de submissão da matéria ao plenário ou órgão especial e no ED no ARE nº 941.116/MG por haver necessidade de remeter o processo ao Tribunal de origem. Com relação ao fato de a exação apreciada atender aos objetivos constitucionais, a diferença para o gráfico anterior se deu em razão dos casos em que teve sua apuração prejudicada, sendo que no RE nº 973.269/SC o motivo de se afastar a exação foi a bitributação, e no caso do ARE nº 1.150.269/SP o STF entendeu que a matéria era notadamente infraconstitucional.

**Gráfico 6 – Casos em que a exação com natureza extrafiscal/arrecadatória atendia aos objetivos constitucionais**



Fonte: elaborado pelo autor.

Impende referir que o levantamento realizado permitiu também constatar que, mesmo diante do fenômeno da constitucionalização do direito, o controle judicial desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal apenas tratou dos limites da discricionariedade do Poder Público em 3 dos 29 julgados (RE nº 592.145/SP, RE nº 640.905/SP e RE nº 1.163.262/RS), ou seja, em apenas 10,34% dos casos encontrados. Não bastasse o número pequeno de expressa disposição sobre o tema, nos três casos mencionados a norma infraconstitucional restou mantida, sendo discorrido nas respectivas fundamentações a discricionariedade dos Poderes Legislativo e Executivo, revelando a conveniência política insuscetível de controle judicial quando para fins de concretizar os objetivos constitucionais, afastando arbitrariedade nas Políticas Fiscais objeto de cada processo.

Dentre as três decisões proferidas pelo STF, destaca-se o RE nº 592.145/SP, no qual foi reiterado por mais de um voto a possibilidade do Poder Público ter seus atos revistos pelo controle judicial, reconhecendo que sua discricionariedade não é plena, devendo atender ao disposto na Constituição Federal. Nesse sentido, menciona o Ministro Luiz Fux: “[...] Por outro lado, é igualmente certo que o Poder Executivo, embora possa fixar as alíquotas do IPI, não goza de plena discricionariedade em relação a

tal atividade, devendo necessariamente observar o disposto no art. 153, § 3º, I, da Constituição”<sup>47</sup>.

O Ministro destaca também que, havendo respaldo na Constituição, a política fiscal que atende ao interesse nacional não pode ser revisada pelo Poder Judiciário. Assim, também resta demonstrada a discricionariedade dos Poderes Legislativo e Executivo quanto à função extrafiscal dos tributos, a exemplo do IPI destacado no trecho a seguir do voto do Ministro Luiz Fux: “Há um precedente, inclusive, de minha relatoria no STJ, que destaca a extrafiscalidade do IPI, da qual decorre a possibilidade de fixação de suas alíquotas pelo Poder Executivo, em benefício do interesse nacional, o que impossibilitaria a sua revisão pelo Poder Judiciário”<sup>48</sup>.

Por fim, os dados mais significativos foram apurados quando da análise dos entendimentos que prevaleceram na fundamentação de cada julgado para a tomada da decisão. O primeiro representado pelas decisões onde prevaleceu os efeitos extrafiscais para o provimento ou indeferimento do pedido da parte que provocou a Corte. O segundo, em sentido contrário, onde prevaleceu a observância dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. O terceiro que faz uso da tributação como indutora de comportamentos (extrafiscalidade) com a finalidade de concretizar o princípio da capacidade contributiva. O quarto se resume pela não admissão do critério extrafiscal do tributo. Por fim, o quinto consiste nas decisões com a análise do mérito prejudicado, motivo pelo qual não foi possível analisar qualquer fundamentação sobre o tema objeto da pesquisa de forma conclusiva.

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 592.145/SP*, Julgado em 05 abr. 2017. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 2017, p. 462-463. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 dez. 2018, p. 481.

<sup>48</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 592.145/SP*, Julgado em 05 abr. 2017. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 2017, p. 462-463. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 dez. 2018, p. 485.

### Gráfico 7 – Quanto à análise da fundamentação



Fonte: elaborado pelo autor.

Como resultado desse levantamento, pode-se verificar onze decisões<sup>49</sup> em que os efeitos extrafiscais prevaleceram sobre ambos os princípios. Nessas decisões entendeu-se pela margem de conformação do legislador em admitir a adoção de determinados critérios anti-isonômicos com a finalidade de promover a indução de determinados comportamentos ou desincentivá-los para atender a objetivos constitucionais. Já em outros sete casos<sup>50</sup> que abrangeram a presente pesquisa, houve a prevalência do critério da capacidade contributiva e, conseqüentemente, observância à isonomia. Desse modo, entendeu-se pela necessidade de observar a situação dos contribuintes para a determinação dos critérios da exação.

A surpresa da pesquisa advém das cinco decisões<sup>51</sup> em que o critério adotado para a tributação com caráter extrafiscal foi aplicado como forma de concretizar os objetivos constitucionais em consonância com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Afirma-se que tal ponto foi inesperado diante do fato da doutrina supracitada trabalhar apenas com o antagonismo entre a extrafiscalidade e a capacidade contributiva. A seguir se tratará com maiores detalhes dessa abordagem pela jurisprudência da Suprema Corte.

Ainda, houve seis casos<sup>52</sup> em que restou prejudicada a análise do mérito ou não analisada a matéria diante da necessidade de reanálise da legislação

<sup>49</sup> ED no RE nº 218.287/SC; ARE nº 1.200.455/SP; ARE nº 1.182.627/SP; RE nº 1.163.262/RS; ARE nº 1.072.655/SP; RE nº 218.287 AgR/SC; ED no ARE nº 941.116/MG; RE nº 934.360/DF; AR nº 2.315/PR; RE nº 396.785/DF; e RE nº 714.945/RS.

<sup>50</sup> ADI nº 2.898/DF; RE nº 226.899/SP; ARE nº 1.202.188/SP; RE nº 791.562/RJ; ARE nº 1.191.676/MS; RE nº 792.879/GO; ARE nº 746.614/SP.

<sup>51</sup> RE nº 592.145/SP; RE nº 640.905/SP; RE nº 1.195.646/SP; ARE nº 1.150.269/SP; RE nº 636.343/PR.

<sup>52</sup> ADI nº 4.002/DF e RE nº 973.269/SC (ambos por perda superveniente do objeto); ARE nº 907.685/BA (provido por fundamento diverso, em razão da inobservância da reserva de plenário); ED no ARE nº 941.116/MG (remessa para o tribunal de origem para observância do disposto no art. 543-B do

infraconstitucional em que não foi admitido o critério extrafiscal proposto pelo legislador. Esses números confirmam uma atuação judicial que assegura ao legislador uma considerável margem de conformação para desempenhar os objetivos previstos na Constituição (desde que bem vinculados com os respectivos propósitos constitucionais), ainda que para tanto tenha que se valer de critérios que na configuração da tributação não observe a capacidade contributiva. O número de decisões negativas após a provocação do contribuinte confirma tal impressão, além é claro da própria fundamentação das decisões.

Impende referir que as decisões abrangidas pelo levantamento realizado comprovam que o STF se atém à análise dos princípios estudados. A Corte realiza o controle de constitucionalidade também observando nos tributos a sua função predominantemente extrafiscal e sua relação com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva (tanto na modalidade concentrada como difusa). Mais importante que os números levantados pela pesquisa é a análise de sua fundamentação. Portanto, o próximo passo se destina a investigar de que modo todo o conteúdo acima tratado pela doutrina é assimilado pelos julgados do Supremo Tribunal Federal.

#### **4 EXAME ANALÍTICO DO TEOR DOS JULGAMENTOS ENCONTRADOS**

Os dados supracitados são medidas interessantes para apurar o comportamento do Tribunal Constitucional sobre a matéria estudada. Mas ainda são muito superficiais para compreender de forma analítica o entendimento que prevalece na jurisprudência do Supremo. Para cumprir essa tarefa, se faz necessário adentrar no conteúdo das decisões para aperfeiçoar o exame proposto pela presente pesquisa.

Em um primeiro momento, é possível extrair dos vereditos proferidos pelo STF muitos dos fundamentos trabalhados pela doutrina citada no início deste trabalho. Exemplo disso é o reconhecimento expresso no voto do Ministro Luiz Fux de que “[...] toda a tributação em si teria uma função extrafiscal, na medida em que se reconhece ao Estado a função de promover determinadas atividades nos mais diversos campos, como o social, o econômico, o meio ambiente,

---

CPC/1973); ARE nº 911.810/SP e RE nº 873.592/SP (ambos negados o recurso pois o mérito exigiria reanálise da legislação infraconstitucional).



etc.”<sup>53</sup>. Nota-se que a divisão entre tributos de finalidade extrafiscal e outros de finalidade fiscal não se sustenta, sendo que a Corte acompanha a doutrina supracitada<sup>54</sup> de que todo e qualquer tributo possui função fiscal (arrecadatória) e extrafiscal, diante do seu impacto no comportamento dos contribuintes.

A aplicação do exercício da ponderação, essencial para o exame no caso concreto, também é ponto semelhante. Para apreciação dos critérios extrafiscais adotados pelo legislador e sua relação com os princípios da isonomia e da capacidade tributária é devidamente apreciada a proporcionalidade daqueles pela jurisprudência do STF, ainda que sem explicitar as etapas da ponderação. Prova disso é o disposto no julgamento da ADI nº 2.898/DF, ao passo que o voto do relator dispõe:

Segundo Humberto Ávila, a desigualdade tributária pode estar calcada tanto nas finalidades fiscais quanto nas finalidades extrafiscais. No primeiro caso, leciona que o tratamento distinto deve estar orientado com o critério de justiça prevalente no Direito Tributário, isto é, “deve *corresponder* à capacidade contributiva dos contribuintes”, a qual pode ter sua concretude presumida, de modo a autorizar o legislador a utilizar-se de elementos de fato sintomáticos do grau de riqueza deles. De sua perspectiva, a medida adotada que se afaste desse raciocínio deve ser legitimamente justificada.

No caso de a desigualdade tributária estar fundada nas finalidades extrafiscais, afirma o jurista que ela deve ser “*proporcional* (relação ‘medida-fim-bem jurídico’)”, sendo premente verificar se a medida é apta para a consecução da finalidade pretendida (e

---

<sup>53</sup> Confirma-se assim a unidade de entendimento entre doutrina e jurisprudência de que toda a tributação possui em algum grau uma finalidade/função fiscal e extrafiscal. Ou seja, a valoração do encargo suportado pelo contribuinte irá gerar um reflexo no comportamento do mesmo, induzindo de algum modo sua conduta social e econômica. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 592.145/SP*, Julgado em 05 abr. 2017. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 2017, p. 462-463. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 dez. 2018, p. 475.

<sup>54</sup> Por exemplo: CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

constitucionalmente amparada), se a medida é a menos gravosa relativamente ao direito à isonomia e se “as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal estão em relação de proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação ‘vantagens x desvantagens’)”<sup>55</sup>.

De igual modo, o referido julgado ainda cita a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello ao tratar do exame da correção de uma regra diante do princípio da isonomia, explicitando a necessidade de um critério de *discrimen legal*, para que atenda a isonomia, deve concorrer com quatro elementos:

- a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte numa diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público<sup>56</sup>.

Com base na doutrina, o relator apresenta importante conclusão:

Relativamente ao art. 195, § 9º, do texto constitucional, essas lições ainda permitem concluir que a imposição de alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica pode estar fundada nas funções fiscais ou nas funções extrafiscais da exação. *A priori*, estando fundada na função fiscal, deve a distinção

---

<sup>55</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.898/DF*, Julgado em 10 out. 2018. Rel. Min. Dias Tóffoli. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019, p. 15.

<sup>56</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.

corresponder à capacidade contributiva; estando embasada nas funções extrafiscais, deve ela respeitar a proporcionalidade, a razoabilidade, bem como o postulado da vedação do excesso. Em todo caso, a norma de desequiparação e seu critério de discrimen (a atividade econômica) devem respeitar o conteúdo jurídico do princípio da igualdade<sup>57</sup>.

Conforme se observa do julgado, o Supremo Tribunal Federal compartilha o entendimento anteriormente explanado sobre a possibilidade de adoção de alíquotas e base de cálculo diversas para atender finalidades fiscais como extrafiscais, mas que a diferenciação deve passar por um exame de ponderação para constatar sua proporcionalidade.

Constata-se também que a Corte afastou<sup>58</sup> a violação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia quando a tributação apresentava conotação extrafiscal, respeitando a vontade do legislador ao promover os objetivos constitucionais por meio da indução de comportamentos provocada pela tributação. Uma vez que tal critério esteja vinculado a determinado objetivo constitucional, a margem de conformação do legislador infraconstitucional acaba não sendo o objeto da controvérsia, mas apenas a proporcionalidade dos critérios adotados.

Da análise dos casos, também é possível observar que a Corte destaca<sup>59</sup> em sua fundamentação que o efeito confiscatório, sustentado muitas vezes pelos contribuintes como argumento da violação da capacidade contributiva, deve ser demonstrado pelo contribuinte irrisignado com a política fiscal. Cabe a esse o dever de comprovar toda a carga tributária que onera a operação, a relação entre valores concretos, inexistência de amparo constitucional para a função extrafiscal da exação e eventual ausência de correlação lógica entre o critério aplicado (alíquota, base de cálculo, etc.) e o propósito extrafiscal. Sem essa demonstração o argumento não tende a prosperar, pois não basta a simples alegação de que

<sup>57</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.898/DF*, Julgado em 10 out. 2018. Rel. Min. Dias Tóffoli. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019, p. 18.

<sup>58</sup> ED no RE nº 218.287/SC; ARE nº 1.200.455/SP; ARE nº 1.182.627/SP; RE nº 1.163.262/RS; ARE nº 1.072.655/SP; RE nº 218.287 AgR/SC; ED no ARE nº 941.116/MG; RE nº 934.360/DF; AR nº 2.315/PR; RE nº 396.785/DF; e RE nº 714.945/RS.

<sup>59</sup> Como por exemplo no RE nº 218.287 AgR/SC e ED no RE nº 218.287/SC.

o critério aplicado compromete a capacidade contributiva do contribuinte, sem restar evidenciado o impacto nas margens de lucro e condições pontuais do mercado, devendo ser observado toda a conjuntura social e econômica em que é aplicado o critério<sup>60</sup>.

No que tange à capacidade contributiva, chama a atenção também o voto do Ministro Joaquim Barbosa, especialmente pela sua constatação de que “[...] a jurisprudência desta Corte tende a utilizar o princípio da capacidade contributiva para justificar a tributação, e não para desonerar contribuintes”<sup>61</sup>. O magistrado explica, nesse sentido, que a capacidade contributiva concilia dois interesses relevantes: o primeiro do lado do Estado, assegurando a solidariedade no custeio dos serviços públicos, e o segundo do lado do contribuinte, com o estímulo necessário ao trabalho e à iniciativa econômica, preservando a fruição de sua atividade.

Muitos dos julgamentos resultaram na constitucionalidade dos critérios extrafiscais; outros, por sua vez, deram primazia à capacidade contributiva, conforme apontado no presente trabalho no Gráfico 7. De todo modo, sempre foi necessário analisar a existência de objetivos constitucionais dos critérios extrafiscais que respaldassem a sua adoção, bem como sua proporcionalidade. Merece certo destaque a adoção do critério extrafiscal como forma de concretizar os objetivos constitucionais em consonância com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, e não os pondo em conflito, como a doutrina citada no presente trabalho expõe, ao apontar certo o antagonismo entre extrafiscalidade e capacidade contributiva. Essa constatação advém dos seguintes julgados: Recurso Extraordinário nº 640.905/SP<sup>62</sup>; Recurso

---

<sup>60</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 218.287/SC*, Julgado em 30 jun. 2017. Rel. Min. Dias Tóffoli. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

<sup>61</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 226.899/SP*, Julgado em 01 out. 2014. Rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 2014, p. 43. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

<sup>62</sup> Destaca-se do julgado o entendimento adotado de que as obrigações acessórias e até a forma de pagamento também estão sujeitas à função extrafiscal. Nota-se que a tese adotada esclarece que a medida (indutora de comportamento, de caráter extrafiscal) de parcelamento da dívida tributária apenas para os inadimplentes não viola o princípio da isonomia e livre acesso à jurisdição, quando comparados àqueles que depositaram em juízo a quantia devida. Foram analisados no julgado tanto o fator de *discrímen* como a desequiparação procedida, distinguindo a dimensão formal da igualdade (análise da capacidade contributiva) da sua dimensão material (utilizando-se da fiscalidade como instrumento de política de transformação ou inclusão social). Assim, os ministros entenderam pela

Extraordinário nº 1.195.646/SP<sup>63</sup>; Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.150.269/SP<sup>64</sup>; Recurso Extraordinário nº 636.343/PR<sup>65</sup>; e Recurso Extraordinário nº 592.145/SP<sup>66</sup>. Os referidos julgamentos se destacaram justamente por trazerem essa situação não prevista pela doutrina estudada.

---

possibilidade de parcelamento para aqueles inadimplentes que tiveram prejudicado o desempenho de suas atividades normais, enquanto que aqueles que realizaram o depósito judicial não poderiam parcelar (pois tiveram o efeito da suspensão da exigibilidade do crédito a seu benefício e sem ônus dos encargos moratórios). No caso, o caráter extrafiscal restou evidenciado pela tentativa de evitar o ajuizamento de inúmeras execuções fiscais, estimulando o cumprimento voluntário da obrigação tributária dos inadimplentes (sem isenção dos encargos moratórios), motivo pelo qual não restou reconhecida a violação ao princípio da isonomia. Assim, tal medida extrafiscal também concretizava a isonomia tributária, pois não basta analisar a existência da dívida fiscal, mas os encargos moratórios e os efeitos da não suspensão da exigibilidade do tributo para apurar a disparidade entre os contribuintes. *Recurso Extraordinário nº 640.905/SP*, Julgado em 15 dez. 2016. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

- <sup>63</sup> Cita o caráter extrafiscal do ITR que comporta a majoração do imposto conforme o grau de utilização e de eficiência da exploração do imóvel. A relatora do caso deixou claro que todos os impostos devem guardar relação com o princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual a progressividade da alíquota também deve guardar relação com a área do imóvel, somando-se aos fatores extrafiscais, pois a propriedade também é signo representativo da riqueza. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.195.646/SP*, Julgado em 15 maio 2019. Rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.
- <sup>64</sup> Trata de incidência de IPI proporcionalmente ao período de permanência do bem objeto de arrendamento mercantil em território nacional. Entendeu-se pela inviabilidade do processamento do Recurso, negando o Agravo, pois tratava de matéria infraconstitucional. A decisão do Tribunal de origem transcrita na decisão apontava a incidência do imposto proporcional ao tempo de permanência do bem no Brasil, prestigiando os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, além de apontar que a incidência do imposto na importação tem uma função extrafiscal, pois incorpora ao valor do produto ônus que é suportado pelos produtos nacionais. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.150.269/SP*, Julgado em 18 fev. 2019. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.
- <sup>65</sup> No Recurso Extraordinário nº 636.343/PR, onde se discutia a obrigação da multa aplicada pela demora na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, a extrafiscalidade restou admitida como critério adotado pela política fiscal como forma de concretizar a capacidade contributiva. O julgamento tratava da gradação da multa de 2% por mês até o limite de 20% pelo atraso na entrega da declaração. Além do caráter extrafiscal para induzir o contribuinte a regularizar sua declaração, o critério adotado respeita a isonomia e a capacidade do contribuinte, ao reconhecer a diferença entre o contribuinte que permanece inadimplente por meses daquele que se omitiu de seu dever por menor tempo. A decisão, assim, entendeu ser anti-isonômico o estabelecimento de um valor nominal fixo aplicável a todas as situações de inadimplência, independente da capacidade contributiva e do tempo que perdurou a omissão quanto à obrigação acessória do contribuinte. Ou seja, manteve a finalidade extrafiscal da medida sancionatória e ainda o critério gradual em respeito à capacidade contributiva. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 636.343/PR*, Julgado em 12 ago. 2016. Rel. Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.
- <sup>66</sup> Restou apreciada a constitucionalidade da política fiscal de intervenção no setor econômico da cana-de-açúcar, que concedia isenção de IPI para as regiões da Sudene e da Sudam, bem como redução

Neste último (RExt nº 592.145/SP), por exemplo, no voto do Ministro Luiz Fux, expressa que “[...] existem áreas geográficas no país que se distinguem entre si em termos econômicos e sociais, o que, à luz do postulado da Isonomia, impõe um tratamento diferenciado por parte da legislação, com vistas à redução dessas desigualdades”<sup>67</sup>. A argumentação do Supremo, quando da apuração da equidade vertical e horizontal, confirma então que além de serem necessários para o custeio de serviços públicos e garantia dos direitos fundamentais, os tributos exercem também um papel na concretização da justiça econômica e distributiva<sup>68</sup>. Portanto, ante o exposto, passa-se à análise final das conclusões extraídas do levantamento realizado.

## CONCLUSÃO

Importa ressaltar que o tributo, no contexto do Estado Democrático de Direito, deve ser concebido como um meio de promoção de direitos fundamentais. A função extrafiscal, portanto, é o meio pelo qual o tributo serve para alcançar os fins constitucionais, sendo esses o seu verdadeiro escopo. Do princípio da isonomia desdobra-se da obrigação de pagar tributos como um dever fundamental de toda a sociedade, para custear a promoção dos direitos fundamentais. A capacidade contributiva, por sua vez, impõe a cada cidadão o dever de contribuir para as despesas públicas proporcionalmente à sua capacidade econômica, de forma que possam aproveitar sua riqueza e que ainda sejam capazes de suportar o encargo fiscal.

---

em 50% do tributo para o mercado interno de açúcar oriundo dos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro. Evidenciou-se no caso uma intervenção estatal no domínio econômico para promover o desenvolvimento de determinadas regiões, com o claro intuito extrafiscal, quando da tributação sobre o açúcar. Nota-se que os Ministros entenderam que o objetivo constitucional de promoção do desenvolvimento dessas regiões justifica o critério desigual para contribuintes de idêntica capacidade contributiva, não havendo violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária diante do fundamento constitucional que a medida visa. Pelo contrário, a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais perpassa necessariamente pela extrafiscalidade, especialmente das áreas desfavorecidas sob o ponto de vista socioeconômico (dimensão material da isonomia). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 592.145/SP*, Julgado em 05 abr. 2017. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 2017, p. 446-514. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

<sup>67</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 592.145/SP*, Julgado em 05 abr. 2017. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 2017, p. 487. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

<sup>68</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 270.

Esse critério de promoção de igualdade aparentemente colide com o viés extrafiscal dos tributos, servindo os referidos princípios essencialmente como limitadores da política extrafiscal, impedindo assim a desproporcionalidade da medida tomada com o intuito de indução comportamental. Todavia, para além do estudo teórico, é possível constatar que as decisões analisadas e a doutrina estudada caminham no mesmo sentido, sendo que os casos concretos acabaram por revelar um antagonismo menor do que o esperado entre os princípios da isonomia e da capacidade contributiva com a função extrafiscal da tributação.

Compreende-se ao final que as decisões demonstraram a dificuldade de acolhimento dos recursos e ações no âmbito do STF, apontaram para uma harmonia do entendimento desse com as decisões dos Tribunais de origem, demonstrando um sistema Judicial coeso quanto à matéria estudada. Embora seja possível confirmar um controle de constitucionalidade sobre a tributação de natureza predominantemente extrafiscal, nota-se que a liberdade de conformação do legislador na adoção dos critérios extrafiscais está mais atrelada aos limites constitucionais (previsão normativa) e objetivos dispostos na Carta Magna do que necessariamente aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Também é possível afirmar que não há prevalência de um critério sobre o outro, exigindo assim a aplicação da ponderação sobre o caso concreto para averiguar se a exação aplicada atende aos ditames constitucionais.

Tais conclusões respondem, portanto, à questão visada pelo presente trabalho, elucidando o modo como se apresentam os princípios constitucionais trabalhados no exercício interpretativo do STF, especialmente quando da análise das normas tributárias no controle de constitucionalidade nos últimos anos. Logo, a hipótese inicial de que o STF aplica, no controle de constitucionalidade dos tributos de natureza predominantemente extrafiscal, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva como limitador da liberdade de conformação do legislador no seu poder de tributar não se confirma como previamente imaginado.

Explica-se: embora sejam critérios para analisar a legitimidade e limites da tributação, constata-se que a Corte afastou a violação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia quando a tributação apresentava conotação extrafiscal, respeitando a vontade do legislador ao promover os objetivos constitucionais por meio da indução de comportamentos provocada pela tributação. Em oposição, entendeu em outros julgados pela prevalência de critérios atrelados à isonomia e à capacidade do contribuinte, seja pela

falta de previsão constitucional do critério extrafiscal para o caso concreto, seja pela falta de proporcionalidade do critério adotado, mas sem adentrar na discricionariedade do legislador.

Assim, uma vez que tal critério esteja vinculado a determinado objetivo constitucional, a margem de conformação do legislador infraconstitucional (ou seja, até que ponto o legislador pode induzir o comportamento do cidadão) acaba não sendo questionada com base nos princípios estudados. Logo, sempre foi necessário analisar a existência de objetivos constitucionais para os critérios extrafiscais, bem como sua proporcionalidade. Isso tudo sem adentrar na discussão dos limites do legislador na elaboração da política fiscal, mas tão somente se estavam respaldados por objetivos constitucionais ou não, se a medida era proporcional ou não. Essa análise, portanto, acaba por ser pontual, sobre o critério adotado para aquele determinado tributo, e não sobre a liberdade do legislador na escolha dos critérios empregados.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil*. Salvador: *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, nº 9, mar./abr./maio 2007.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.898/DF*, Julgado em 10 out. 2018. Rel. Min. Dias Tóffoli. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.002/DF*, Julgado em 04 abr. 2018. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Rescisória nº 2.315/PR*, Julgado em 19 jun. 2015. Rel. Min. Dias Tóffoli. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 218.287/SC*, Julgado em 28 mar. 2017. Rel. Min. Dias Tóffoli. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário com Agravo nº 941.116/MG*, Julgado em 15 mar. 2016. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 218.287/SC*, Julgado em 30 jun. 2017. Rel. Min. Dias Tóffoli. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 746.614/SP*, Julgado em 10 jun. 2014. Rel. Min. Teori Zavaski. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 907.685/BA*, Julgado em 30 nov. 2016. Rel. Min. Gilmar Mendes. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 911.810/SP*, Julgado em 24 set. 2015. Rel.<sup>a</sup> Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 941.116/MG*, Julgado em 17 fev. 2016. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.072.655/SP*, Julgado em 23 set. 2017. Rel. Min. Dias Tóffoli. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.150.269/SP*, Julgado em 18 fev. 2019. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.182.627/SP*, Julgado em 22 mar. 2019. Rel. Min. Gilmar Mendes. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.191.676/MS*, Julgado em 11 mar. 2019. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.195.646/SP*, Julgado em 15 maio 2019. Rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.202.188/SP*, Julgado em 24 maio 2019. Rel<sup>a</sup> Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 226.899/SP*, Julgado em 01 out. 2014. Rel<sup>a</sup> Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 2014, p. 43. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 396.785/DF*, Julgado em 09 jun. 2015. Rel. Min. Dias Tóffoli. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 592.145/SP*, Julgado em 05 abr. 2017. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 2017, p. 462-463. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 636.343/PR*, Julgado em 12 ago. 2016. Rel. Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 640.905/SP*, Julgado em 15 dez. 2016. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 714.945/RS*, Julgado em 22 jan. 2014. Rel<sup>a</sup> Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 791.562/RJ*, Julgado em 04 abr. 2019. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 792.879/GO*, Julgado em 01 ago. 2018. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 873.592/SP*, Julgado em 24 mar. 2015. Rel<sup>a</sup> Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 934.360/DF*, Julgado em 01 fev. 2016. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 973.269/SC*, Julgado em 30 set. 2016. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 1.163.262/RS*, Julgado em 12 nov. 2018. Rel. Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 1.200.455/SP*, Julgado em 16 abr. 2019. Rel. Min. Gilmar Mendes. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil no Século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Rev. direito GV*, São Paulo, v. 10, nº 1, p. 201-220, Jun. 2014. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322014000100008&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322014000100008&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 02 Dec. 2018.

LEAL, Mônia Clarissa Hennig. *Jurisdição Constitucional Aberta: reflexões sobre a legitimidade e os limites da Jurisdição Constitucional na ordem democrática - uma abordagem a partir das teorias constitucionais alemã e norte-americana*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

Submissão em: 31.03.2020

Avaliado em: 30.11.2020 (Avaliador B)

Avaliado em: 11.11.2020 (Avaliador C)

Aceito em: 10.01.2021