

# BREVE ANÁLISE SOBRE O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: capacidade contributiva e vedação ao confisco em abordagem doutrinária e jurisprudencial.

**Bernardo Tinôco de Lima Horta**

Juiz Federal Titular da 2ª Vara Federal  
da Seção Judiciária de Rondônia-Tribunal Regional Federal da 1ª Região  
Bacharel em Direito pela UFMG  
Especialista em Direito Público pela PUC Minas  
Atualmente cursa especialização em Justiça Constitucional e Tutela Jurisdicional dos Direitos pela Università di Pisa-Itália.

## RESUMO

O presente artigo tem o objetivo de analisar a aplicação do princípio da igualdade na seara do Direito Tributário. Inicialmente, será feita uma abordagem sobre a concepção jurídica da igualdade, com uma breve análise histórica seguida pela verificação de sua previsão no ordenamento jurídico brasileiro. Em seguida, o estudo se volta à aplicação do princípio da igualdade especificamente no Direito Tributário - de forma a tratar do princípio da capacidade contributiva bem como do princípio da vedação ao confisco. Neste ponto, será analisada, de forma mais aprofundada, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Espera-se que, com o presente artigo, a comunidade jurídica atuante na Justiça Federal possa ter mais um material que lhe seja útil para o estudo das matérias correlatas aos temas aqui tratados.

## ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the application of the principle of equality in the field of Tax Law. Initially, an approach will be taken on the legal conception of equality, with a brief historical analysis followed by the verification of its position in the Brazilian legal system. The study then turns to the application of the principle of equality specifically in Tax Law - in order to deal with the principle of contributory capacity as well as the principle of the prohibition of confiscation. At this point, the jurisprudence of the Brazilian Supreme Court on the subject will be analyzed in more depth. It is hoped that with this article, the legal community acting in the Brazilian Federal Justice may have another material that will be useful for the study of the subjects related to the topics discussed here.

## 1 Introdução

O presente artigo tem o objetivo de analisar a correlação entre os princípios da igualdade e da vedação ao confisco, nos termos da ordem jurídico-constitucional preconizada pela Constituição de 1988.

Inicialmente, será feito um breve percurso histórico e filosófico para, somente em um segundo momento, realizar-se o exame das devidas fontes normativas que incidem sobre o tema.

Além da análise histórica e normativa, o presente artigo pretende, ao fim, demonstrar como tem sido feita a fundamentação jurídica em concreto sobre o princípio da igualdade e sua correlação com o princípio da vedação ao confisco – especialmente tendo em conta a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre temas correlatos.

Este trabalho tem a intenção de contribuir para a prática jurídica da Justiça Federal, especialmente quando se confrontam casos relativos à incidência de multas tributárias sob a ótica dos princípios da capacidade contributiva bem como da vedação ao confisco.

## 2 Princípio da igualdade: evolução histórica, pinceladas filosóficas e previsão normativa

O princípio da igualdade apresenta uma conceituação variável ao longo da evolução da humanidade, ganhando enfoques diversos a partir da ideologia adotada. Ademais, o conteúdo jurídico da igualdade possui várias facetas, podendo enquadrar-se ora como regra, ora como princípio e ora como postulado<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Humberto Ávila leciona que a “igualdade pode funcionar como regra, prevendo a proibição do tratamento discriminatório; como princípio, instituindo um estado igualitário como fim a ser promovido; e como postulado, estruturado a aplicação do Direito em função de elementos (critérios de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim)” em: ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15ª ed., revista, atualizada e ampliada. São

Desde a Grécia Antiga, os filósofos se debruçavam no estudo sobre a igualdade. Neste contexto, se tornou célebre a lição de Aristóteles, em seu “Ética a Nicômaco”<sup>2</sup>, em que foi defendida a distinção entre igualdade formal e igualdade material<sup>3</sup>, sendo esta a situação em que os desiguais são tratados desigualmente na medida de sua desigualdade.

Sobre a igualdade, Aristóteles assim se manifestou<sup>4</sup>:

Ora, igualdade implica pelo menos duas coisas. O justo, por conseguinte, deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo (isto é, para certas pessoas). E, como intermediário, deve encontrar-se entre certas coisas (as quais são, respectivamente, maiores e menores); como igual, envolve duas coisas; e, como justo, o é para certas pessoas. O justo, pois, envolve pelo menos quatro termos, porquanto duas são as pessoas para quem ele é de fato justo, e duas são as coisas em que se manifesta – os objetos distribuídos.

E a mesma igualdade se observará entre as pessoas e entre as coisas envolvidas; pois a mesma relação que existe entre as segundas (as coisas envolvidas) também existe entre as primeiras. Se não são iguais, não receberão coisas iguais; mas isso é origem de disputas e queixas: ou quando iguais tem e recebem partes desiguais, ou quando desiguais recebem partes iguais. Isso, aliás, é evidente pelo fato de que as distribuições devem ser feitas “de acordo com o mérito”.

Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 192.

<sup>2</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco : tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W.D. Ross ; Poética : tradução, comentários e índices analítico e onomástico de Eudoro de Souza. São Paulo : Nova Cultural, 1991.

<sup>3</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 554-555.

<sup>4</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco : tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W.D. Ross ; Poética : tradução, comentários e índices analítico e onomástico de Eudoro de Souza. São Paulo : Nova Cultural, 1991, p. 102.

Acertadamente, Aristóteles deixou ao Ocidente um legado de relevância incontestável: afinal, uma igualdade considerada unicamente em seu viés formal é capaz de reproduzir e até mesmo aumentar as desigualdades. O tratamento idêntico a situações certamente distintas no plano material nega o próprio princípio da igualdade<sup>5</sup>. Este raciocínio se mantém ainda nos dias de hoje, tendo sido abraçado pela doutrina e jurisprudência de nosso país, como será visto ao longo do presente estudo – o que evidencia a prevalência da igualdade material na abordagem dos direitos fundamentais.

Celso Antônio Bandeira de Mello possui, dentro de suas inúmeras obras, um importante estudo<sup>6</sup> sobre o conteúdo jurídico do princípio da igualdade – em que se definiu que a igualdade não se resume a tratar igualmente os desiguais – mas, sim, tratá-los desigualmente na medida de sua desigualdade.

Especialmente do ponto de vista jurídico, o jurista Celso Antônio Bandeira de Mello aponta que o ordenamento jurídico-constitucional admite o tratamento desigual dos cidadãos – mas desde que haja o que ele chama de *discrímén*, isto é, uma situação que racionalmente justifique o referido regramento diverso<sup>7</sup>.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado aponta que, sobre o tema, existem formulações doutrinárias interessantes, destacando-se “aquela segundo a qual o critério de discrimine deve ter um nexó plausível com a finalidade da norma”<sup>8</sup>. Em seguida, para exemplificar, aponta que, em um concurso para o cargo de juiz, pode a norma exigir que os candidatos sejam formados em Direito, “mas não pode, todavia, exigir que os candidatos tenham

determinada altura, ou peso”<sup>9</sup>.

Leciona também Humberto Ávila que a concretização do princípio da igualdade é condicionada pelo critério-medida objeto de diferenciação, uma vez que o princípio da igualdade, por si só, nada diz – “as pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador”<sup>10</sup>. Assim, na lição de Ávila, duas pessoas podem ser consideradas iguais ou diferentes, dentre outros, de acordo com os seguintes critérios: o critério da idade, para fins de verificação da capacidade eleitoral; o critério do sexo, para fins de determinar o beneficiário da licença-maternidade; o critério da capacidade econômica, com objetivo de atestar a capacidade de suportar a carga tributária<sup>11</sup>. Finaliza Ávila que “a aplicação da igualdade depende de um *critério diferenciador* e de um *fin* a ser alcançado”<sup>12</sup>.

De acordo com este ponto de vista, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela constitucionalidade de leis que prevejam cotas ditas raciais e sociais para o ingresso no ensino superior, a exemplo do julgado na ADPF n. 186<sup>13</sup>. A corte entendeu, no caso, que existia uma situação materialmente distinta, a merecer uma tutela diferente do ordenamento jurídico. Assim, afastou-se uma igualdade formal em benefício de uma igualdade material.

Ressalta-se, ademais, que o princípio da igualdade não se trata de um mero princípio hermenêutico: em verdade, se vislumbra um

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 39.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 193.

<sup>11</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 193.

<sup>12</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 193.

<sup>13</sup> Vide notícia no sítio eletrônico do próprio Supremo Tribunal Federal sobre o tema, disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=206042>. Acesso em: 04-11-2018. Na doutrina, o tema é tratado, dentre outros, por BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 557-558.

princípio com força normativa, na lição de Konrad Hesse<sup>14</sup>, previsto, por exemplo, no art. 5º, “caput”, da Constituição Federal de 1988.

Por conseguinte, a igualdade detém caráter de direito fundamental, possuindo aplicação imediata (art. 5º, §1, da Constituição Federal) e gozando o caráter de norma solucionadora de conflitos – nesse sentido, a lição de Canotilho, que trata os direitos fundamentais como “norma normata”, e não somente como “norma normarum”<sup>15</sup>.

O princípio da igualdade, por fim, também observa uma subdivisão quanto a sua abordagem – se pelo legislador ou pelo operador do Direito. Assim, pode-se classificá-lo como igualdade na lei ou igualdade perante a lei<sup>16</sup>.

Com um especial enfoque no tratamento que a Constituição dá ao princípio da igualdade, repise-se a sua natureza de norma enquadrada no rol de direitos fundamentais e, assim, como aplicabilidade imediata – nos termos dos já citados art. 5º, “caput” e §1º, ambos da Constituição Federal.

A igualdade segundo a Constituição Federal recebe também o tratamento de isonomia. Há inúmeros dispositivos que prevêm a igualdade em sua essência.

A título de exemplificação, citem-se o objetivo fundamental da República previsto no art. 3º, IV, da Constituição Federal; o princípio da igualdade entre os povos (art. 4º, V, da Constituição Federal); a citada igualdade perante a lei (art. 5º, “caput”, da Constituição Federal); a igualdade de gênero (art. 5º, I, da Constituição Federal); o tratamento distinto entre brasileiro nato e naturalizado, para fins de extradição (art. 5º, LI, da Constituição Federal) e para ocupar determinados cargos (art. 14, §3º, VI, da Constituição Federal); o aspecto da impessoalidade da

<sup>14</sup> HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

<sup>15</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 438.

<sup>16</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 561.

Administração Pública (art. 37, “caput”, da Constituição Federal), que abarca a igualdade; e, dentre inúmeros outros dispositivos, também a uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais, no âmbito da seguridade social (art. 194, II, da Constituição Federal).

Em relação ao objeto específico do presente estudo, no entanto, o destaque vai para o princípio da isonomia tributária – previsto no art. 150, II, da Constituição Federal – e para o princípio da capacidade contributiva – art. 145, §1º, da Constituição Federal. Ambos merecem uma análise mais detida, que será feita em seguida.

### 3 A igualdade constitucional do ponto de vista tributário. Capacidade contributiva e sua relação com o princípio da vedação ao confisco. A posição do supremo tribunal federal.

Como visto anteriormente, a Constituição de 1988 elevou o princípio da igualdade a uma das bases de nosso sistema jurídico, seja do ponto de vista normativo – inúmeros dispositivos citados –, seja do ponto de vista hermenêutico, conforme se extrai do texto do preâmbulo da Constituição.

E é justamente neste cenário que ganha relevo o dever de distinguir segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme determinação da já citada norma constitucional – art. 145, §1º, da Constituição Federal.

Leciona, sobre o tema, Hugo de Brito Machado<sup>17</sup>:

*O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais*

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 37.

Vislumbra-se, neste ponto, o conceito de que a capacidade contributiva detém a natureza de princípio fundamental da justiça tributária, especialmente por tratar-se de uma modalidade de princípio da igualdade inserido no regramento tributário-constitucional.

Na lição de Ricardo Alexandre, seria correto afirmar que “o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente”<sup>18</sup>.

A capacidade econômico-contributiva, retomando os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, é um fator de *discrimen* que deve ser utilizado para determinar-se a graduação (ou gradação) dos impostos – a teor do que dispõe o referido §1º do art. 145 da Constituição Federal. No mesmo sentido, a doutrina de Ricardo Alexandre<sup>19</sup> e Hugo de Brito Machado<sup>20</sup> (fl. 37), quando tratam da progressividade dos tributos.

Assim, um imposto que deixe de considerar a capacidade contributiva do cidadão-contribuinte está a tratar igualmente situações díspares – o que é de todo vedado pelo ordenamento jurídico, tendo em vista a prevalência do direito à igualdade material, que, no âmbito tributário, se instituiu na figura da capacidade contributiva.

Estas considerações embasam a Conclusão de que o princípio da capacidade contributiva se trata de verdadeiro direito fundamental, considerando-se que o rol do art. 5º da Constituição Federal não é exaustivo, conforme se depreende de seu §2º.

Nesse sentido, a capacidade contributiva merece não só a plena aplicação, mas também ganha o inegável “status” de cláusula pétrea, por força do art. 60, §3º, IV, da Constituição Federal.

Saliente-se que o próprio texto constitucional traz previsões mais específicas quanto ao princípio da capacidade contributiva.

<sup>18</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemmatizado*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, p. 124.

<sup>19</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemmatizado*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo : Método, 2010, p. 125.

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 37.

É o caso, por exemplo, do princípio da progressividade aplicável ao imposto de renda (art. 153, III, cumulado com o art. 153, §2, I – ambos da Constituição Federal) ou o caso das distinções de tratamento relativo ao imposto sobre propriedade territorial e predial urbana (art. 156, I, cumulado com o art. 156, §1º, I e II, também da Constituição Federal).

Vislumbra-se, portanto, a normatividade que o princípio da igualdade material possui também em sede tributária, em que recebe o tratamento de capacidade contributiva. Daí decorre um dever, imputado ao Estado, e um direito subjetivo, em prol do cidadão, no sentido de que deve existir uma distinção das exações tributárias segundo a capacidade econômica.

Não se olvide, no entanto, que o princípio da igualdade também possui uma inegável relação com o princípio da vedação ao confisco, outra limitação constitucional ao poder de tributar (art. 150, IV, da Constituição Federal), e, pelas mesmas razões, também dotado de natureza jurídica de direito fundamental posto à disposição do contribuinte.

Além de previsto expressamente no texto constitucional, a vedação ao tributo com efeito de confisco também resulta de uma atenta leitura do Código Tributário Nacional, em sua definição legal de tributo – art. 3º do Código Tributário Nacional. Afinal, é ali previsto que tributo não se confunde com sanção, sob pena de desvirtuação do instituto. E, no nosso ordenamento, confisco é uma modalidade de sanção – veja, por exemplo, o art. 243 da Constituição Federal, que trata da expropriação de glebas em que haja cultura ilegal de plantas psicotrópicas. Assim, como tributo não pode ter caráter de sanção, e sendo o confisco uma espécie de sanção, conclui-se, com mais razão, pela vedação do caráter confiscatório dos tributos.

Ultrapassado este ponto, passa-se a analisar a relação existente entre igualdade e vedação ao confisco, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Conforme Hugo de Brito Machado, afigura-se “problemático

o entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco”<sup>21</sup>, razão pela qual caberá ao Judiciário a função de “dizer quando um tributo é confiscatório”<sup>22</sup>.

Com efeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a análise do efeito de confisco, na seara tributária, não possui caráter absoluto. Isto é, para o reconhecimento de que determinada carga tributária tenha efeitos confiscatórios, deve-se analisar o caso concreto - trata-se de entendimento que restou cristalizado a partir do julgamento da medida cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010, de relatoria do Ministro Celso de Mello, que assim fundamentou trecho de seu voto<sup>23</sup>:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40.

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41.

<sup>23</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086.

política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade

Registre-se que o referido entendimento continua sendo sistematicamente adotado pelo Supremo Tribunal Federal também em seus julgados mais recentes - cito, por exemplo, a medida cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.470, publicada em agosto de 2016<sup>24</sup>.

Nota-se que o julgado acima citado dispõe, de maneira evidente, que o princípio do não-confisco deverá ser analisado em razão da realidade em exame, de acordo com a capacidade econômico-financeira do contribuinte para suportar a carga tributária que lhe é imposta no plano fenomenológico. Este raciocínio decorre da dinâmica própria de aplicação da igualdade material, conforme anteriormente já exposto.

A doutrina segue no mesmo sentido, entendendo que o caráter confiscatório do tributo deverá ser avaliado em função da

<sup>24</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 5470 MC, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 30/06/2016, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-139 DI-VULG 01/07/2016 PUBLIC 01/08/2016)

carga tributária resultante dos tributos em conjunto<sup>25</sup>.

Tal interpretação somente se faz possível em razão de que a Constituição Federal veda aos entes federados a utilização de tributo com efeitos de confisco (art. 150, IV, da Constituição), mas não traz previsão específica sobre os limites jurídicos ou financeiros que tornariam confiscatória a exação.

De acordo com o Ministro Celso de Mello, a vedação ao confisco em matéria tributária deve ser entendida como “a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas”<sup>26</sup>.

Dessa forma, a igualdade material se torna um instrumento hermenêutico primordial para que se definam, juridicamente, os limites pecuniários de um tributo.

Assim, conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal acima destacado, uma mesma exação, considerada em seu conjunto, pode vir a ser reconhecida confiscatória em relação a um simples trabalhador rural, embora não seja vedada quando o contribuinte é uma sociedade empresária de grande porte – já que existe um *discrimen* objetivamente apurável em relação à capacidade econômico-financeira de cada um.

Esta fundamentação se afigura de uma racionalidade impecável, pois a própria literalidade da norma que veda o confisco deve dizer respeito à dilapidação patrimonial do particular resultante de uma ação por parte do Estado.

Dito de outra maneira, uma sociedade empresária de grande

porte possui a capacidade tributária de arcar com uma carga mensal de inúmeros salários mínimos sem que se sequer cogite falar em confisco. Mas o trabalhador rural em regime de economia familiar, a seu turno, sofreria inevitável dilapidação de seu patrimônio caso tivesse que arcar com uma carga tributária superior a um salário mínimo por mês.

Percebe-se, novamente, a incidência do princípio da igualdade em seu caráter material, que determina tratamento desigual de situações distintas, na medida de sua desigualdade.

Como último ponto de análise sobre o princípio da igualdade e sua aplicação ao Direito Tributário, é importante tratar, ainda que brevemente, sobre o tema das multas tributárias e seus eventuais excessos.

Embora se possa trazer o ônus financeiro das multas tributárias para um debate sobre a vedação ao confisco<sup>27</sup>, tal questão tem recebido melhor solução a partir da aplicação do princípio da igualdade e do princípio da razoabilidade, especialmente levando-se em conta que a sanção, por não ter natureza de tributo, não recebe imediata aplicação das regras constitucionais que limitam o poder de tributar.

A rigor, a ementa da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ aponta ter sido aplicado o princípio da vedação ao confisco também no que toca às multas tributárias. Contudo, esta não é a Conclusão que se extrai dos debates travados no julgamento em questão.

Ocorre que a própria fundamentação da decisão trata ora de princípio de vedação ao confisco, ora do princípio da proporcionalidade.

Veja-se, a título ilustrativo, a fundamentação do Ministro Sepúlveda Pertence na ocasião do referido julgamento da ADI 551-RJ<sup>28</sup>:

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41.

<sup>26</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 1.075, Julgamento: 17/06/1998, DJ 24/11/2006.

<sup>27</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, p. 154.

<sup>28</sup> Vide inteiro teor da decisão, disponível no sítio eletrônico: <http://redir.stf.jus.br/pagina->

Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.

Assim, sobre o tema, Robson Maia Lins e Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, apontam que<sup>29</sup>:

*Seguindo a mesma linha de raciocínio delineada nos tópicos precedentes, a Corte Constitucional tem restringido a atuação punitivo-fazendária em especial à luz da vedação ao confisco combinada com o princípio da proporcionalidade. Numa leitura apressada dos julgados, como na ADI 551/RJ<sup>15</sup> e na ADI 1.075,<sup>16</sup> supõe-se que o Supremo acolheu a tese jurídica no sentido de que o princípio da vedação ao confisco, esculpido no art. 150, inciso IV, da CF (LGL\1988\3), aplica-se, isoladamente, às multas fiscais. Porém, num exame mais atilado, é possível verificar que o STF invocou o princípio da proporcionalidade, na acepção emprestada do devido processo legal substantivo, como critério para apurar se as multas confiscatórias fixadas pela legislação obedecem à Constituição.*

Hugo de Brito Machado também critica, do ponto de vista técnico, a utilização do princípio do não-confisco quanto se analisam as multas tributárias, já que, segundo aponta, a vedação ao confisco é atinente ao tributo e não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa – já que tributo e sanção detêm regimes jurídicos distintos<sup>30</sup>.

dorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412 Acesso em: 05-11-2018, p. 08.

<sup>29</sup> LINS, Robson Maia; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As multas fiscais e a sua graduação à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 1/2016 | Jul - Ago / 2016, p. 08.

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41.

A Conclusão dos referidos autores é a que, de fato, pode extrair-se a partir do seguinte trecho de um dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal referidos pelos autores citados<sup>31</sup>:

O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa. Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresentasse desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco

Assim, embora não possa o intérprete fechar os olhos para a Conclusão do Supremo Tribunal Federal, que aplicou o princípio da vedação ao confisco às multas tributárias, este estudo alinha-se à Conclusão de Hugo de Brito Machado, que assim leciona, ao analisar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ<sup>32</sup>:

A Conclusão à qual chegou o Supremo é correta. O fundamento, todavia, deve ser outro. A rigor, a vedação ao tributo com efeito confiscatório não se estende às multas tributárias. O que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional da proporcionalidade, no que alberga a idéia de que deve haver uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente

De todo modo, parece ser natural a Conclusão de que, ainda quanto às multas tributárias, a apreciação sobre a sua proporcionalidade (ou sobre o devido processo legal em seu

<sup>31</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, ADI 551-RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, SJ 14.02.2003, p. 58.

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

caráter substantivo<sup>33</sup>) irá se debruçar sobre as condições da realidade posta, de modo que se faz imprescindível a análise da capacidade econômico-financeira para verificação da razoabilidade ou não da sanção.

Ademais, é também importante notar que o Supremo Tribunal Federal, no referido julgado, fez distinção na análise do “quantum” da multa cominada no caso de tributo não pago e no caso de tributo sonegado – isto é, situações distintas que mereceram uma análise de proporcionalidade também distinta, aplicando-se, portanto, o princípio da igualdade material<sup>34</sup>.

#### 4 Conclusão

Conforme se observou ao longo deste breve estudo, o Direito Tributário nacional, dentro do ordenamento jurídico vigente, apresenta inegável relação com o princípio da igualdade material.

Após uma breve análise sobre a conceituação teórica do princípio da igualdade, bem como sobre a topografia constitucional deste verdadeiro direito fundamental colocado à disposição da sociedade brasileira, pôde-se observar que os limites constitucionais ao poder de tributar também devem respeitar a igualdade material verificada no caso a caso, especificamente quando se vislumbra analisar a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco em sua análise conjunta com o princípio da capacidade contributiva.

Ao lado da conceituação doutrinária e da expressa previsão normativa sobre o tema, o estudo trouxe também um olhar da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, em que se verifica a consolidação de que, mesmo no campo

tributário, o princípio da igualdade é um conceito que somente se conforma quando analisadas as particularidades concretas do fato levado a juízo – trata-se do clássico conceito de norma, que nada mais é do que o resultado da soma entre o texto expresso e a realidade em exame.

Com o presente estudo, espera-se um enriquecimento dos debates relacionados à prática tributária cotidianamente observada na Justiça Federal.

#### Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*: tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W.D. Ross ; *Poética* : tradução, comentários e índices analítico e onomástico de Eudoro de Souza. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 1.075, Julgamento: 17/06/1998, DJ 24/11/2006.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno, ADI

<sup>33</sup> Esta referência foi feita pelo Ministro Gilmar Mendes na ocasião do referido julgamento da ADI 551-RJ, conforme se verifica do inteiro teor da decisão, disponível no sítio eletrônico: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412> Acesso em: 05-11-2018.

<sup>34</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, ADI 551-RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, SJ 14.02.2003, p. 58.

551-RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, SJ 14.02.2003, p. 58. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>. Acesso em: 05-11-2018.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7a. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAPPELLETTI, Mauro. *Il controllo giudiziario di costituzionalità delle leggi nel diritto comparato*. Milano: A. Giuffrè, 1968.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito constitucional: teoria do Estado e da Constituição : direito constitucional positivo*. 15.ed. rev., atual. e amp. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade. *Processo e jurisdição na Constituição da República Federativa do Brasil*. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, v. 1, p. 347-366, 2008.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 10ª Ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2018.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 19. ed. rev., atual. E ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015.

LINS, Robson Maia; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As multas fiscais e a sua graduação à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 1/2016 | Jul - Ago / 2016

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

MALFATTI, Elena; PANIZZA, Saulle. ROMBOLI, Roberto. *Giustizia Costituzionale*. 5ª Edição. Torino: G. Giappichelli Editore. 2016.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed., 22ª tir. São Paulo: Malheiros, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2015.

MOINHOS, Deyse dos Santos. *Eficácia horizontal dos direitos fundamentais nas relações privadas: aplicabilidade pelo STF no RE 201.819/RJ*. Revista dos Tribunais | vol. 954/2015 | p. 193 – 213. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *La legge e la sua giustizia*. Bologna: Il Mulino. 2008.