

DIREITOS FUNDAMENTAIS, SOLIDARIEDADE SOCIAL E PROPRIEDADE: UMA ABORDAGEM À LUZ DO ITCD

FUNDAMENTAL RIGHTS, SOCIAL SOLIDARITY AND PROPERTY: AN APPROACH OF ITCD

Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahya¹
Victor Hugo Cabral de Moraes Junior²

RESUMO

A partir de pesquisa teórica, descritiva, exploratória e documental, o objeto deste trabalho é o princípio da solidariedade como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais. Como objetivos específicos, discute-se a relação da tributação com a solidariedade social para, por fim, refletir se as exações sobre as transmissões *causa mortis* limitam o direito fundamental à propriedade, a partir de uma abordagem prática. Dentre os mecanismos existentes na Carta Magna, verifica-se que a tributação é instrumento apto à concretização dos direitos fundamentais, sendo possível, por meio dela, dar máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, desde que haja a adequação da carga tributária à efetiva capacidade econômica do cidadão. Conclui-se que antes de representar a restrição do direito fundamental à propriedade, o ITCD realiza, em sua inteireza, a solidariedade social e a justiça fiscal, delimitando, portanto, o seu conteúdo normativo.

PALAVRAS-CHAVE: Direitos fundamentais; Estado Democrático de Direito; Solidariedade Social; Propriedade; ITCD.

ABSTRACT

From theoretical, descriptive, exploratory and documentary research, the object of this article is the principle of solidarity as an instrument for enforcement of fundamental rights. As specific objectives, it discusses the relationship of taxation with the social solidarity end reflect whether the exactions on transfers *causa mortis* limits the fundamental right to property, from a practical approach. Among the existing mechanisms in the Constitution, it appears that taxation is able to achieve the fundamental rights instrument, it is possible, through it to give maximum effectiveness to the principle of human dignity, provided that the adequacy of the tax burden to effective economic capacity of the citizen. It follows that before

¹ Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Ceará – UECE. Professora dos cursos de graduação e pós-graduação da Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Auditora Fiscal Jurídica da Receita Estadual do Ceará. E-mail: profa_fernanda@yahoo.com.br.

² Mestrando em Direito Constitucional pela na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Auditor Fiscal Jurídico da Receita Estadual do Ceará. E-mail: victordemorais@yahoo.com.br.

representing the restriction of the fundamental right to property, the ITCD performs, in their entirety, social solidarity and fair taxation, thus delimiting its normative content.

KEYWORDS: Fundamental Rights; Democratic State of law; Social Solidarity; Property; ITCD.

INTRODUÇÃO

Não obstante os esforços desenvolvidos pelo Estado brasileiro, ainda são graves os problemas sociais no entorno dos grandes centros urbanos, com pessoas vivendo em condições deploráveis, sem acesso aos direitos sociais que o Poder Público se comprometeu a prestar, tais como educação, saúde, moradia, segurança e assistência social.

Vislumbra-se claramente uma contínua desigualdade com o fosso entre ricos e pobres, esquecendo-se da solidariedade que deveria existir em uma sociedade democrática. A solidariedade impõe obrigações positivas e negativas ao Estado, à sociedade e ao cidadão, estando vinculada à ideia de deveres, sendo bem mais do que uma norma moral, mas um dever ser jurídico.

Dessa forma, na medida em que são priorizados grupos específicos, são agravados os problemas de marginalização, violência, dependência de drogas, desemprego, fome, abandono de crianças e adolescentes, prostituição infantil, entre outros.

No entanto, faz-se necessário pensar o problema por uma óptica inversa, acreditando-se na esperança da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual se busca constantemente erradicar a pobreza e a marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais, dando real efetividade aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, insculpidos no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Discutir o conteúdo e a eficácia social dos objetivos fundamentais da República, cujo destaque deste trabalho é voltado ao princípio da solidariedade social como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais, é essencial para que referida norma não seja meramente símbolo ou uma romântica carta de intenções do constituinte, mas que possa ser um devir possível, cuja efetividade é constante e progressiva.

A partir de pesquisa teórica, descritiva, exploratória e documental, em um primeiro momento, discutem-se os contornos do Estado Democrático de Direito e do princípio da solidariedade social, sob o enfoque dos direitos fundamentais. Em seguida, aponta-se a

relação da tributação com a solidariedade social para, por fim, refletir se as exações sobre as transmissões *causa mortis* limitam o direito fundamental à propriedade.

Nessa toada, almeja-se investigar se tal exação tributária obstaculiza a plenitude do direito à propriedade ou se, ao revés, realiza a própria solidariedade social e, ainda mais, os preceitos superiores de justiça fiscal, o que revela a importância deste estudo.

1 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E SOLIDARIEDADE SOCIAL: UM OLHAR SOB O ENFOQUE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

No Estado liberal, a Constituição tinha como finalidade básica limitar o exercício do poder estatal. O poder estava adstrito às normas que almejavam a liberdade, protegendo, assim, o indivíduo. E, para se ter liberdade, era preciso segurança na ordem jurídica. A liberdade individual e, conseqüentemente, a segurança da ordem jurídica eram os primados básicos do Estado liberal.

É nesse contexto que nascem os direitos civis e políticos, denominados de direitos fundamentais de primeira geração (ou dimensão), caracterizados “pela necessidade de não intervenção do Estado no patrimônio jurídico dos membros da comunidade”(LIMA, 2002, p. 34). Esta categoria é fundada no Estado liberal absenteísta, onde se deu a manifestação do *status libertatis* ou *status negativus*, conforme classificação de Jellinek.

Os direitos fundamentais do cidadão se inserem na moldura do que a doutrina classificou como gerações ou dimensões, tendo como premissa central a dignidade da pessoa humana (DIMOULIS; MARTINS; 2008).

O Estado social entra em cena, tendo como objetivo inicial a igualdade material contraposta à igualdade formal da visão liberal, fruto das lutas de classes ocorridas após a Revolução Industrial, comprometendo-se a garantir os direitos econômicos, sociais e culturais, tidos como direitos fundamentais de segunda dimensão.

Referidos direitos sociais requerem prestações positivas (*status positivus*) por parte do Estado para suprir as carências da sociedade. São os direitos dos cidadãos às prestações necessárias ao pleno desenvolvimento da existência individual, tendo o Estado como sujeito passivo, devendo ser cumpridos mediante políticas públicas, que, para tanto, necessitam de recursos (obtidos por meio de tributos, em sua maior parte) para serem concretizados. Diante da ausência de normatividade desses direitos, frente a sua não consecução, esse modelo estatal entra em crise.

No Estado contemporâneo mantém-se o essencial da concepção liberal, traduzido na afirmação de que o homem, pelo simples fato de o ser, tem direitos e que o Poder Público deve respeitá-los. Assegurar o respeito da dignidade da pessoa humana é o fim da sociedade política. Dignidade esta, no entanto, que não é vista apenas no âmbito do indivíduo isolado, mas sim de uma forma coletiva, em virtude da solidariedade.

Por conta disso, é que surgem direitos de titularidade coletiva, intitulados pela doutrina de direitos fundamentais de terceira dimensão, que consagram o princípio da solidariedade, atingindo não só a presente geração, mas também as futuras.

O constituinte brasileiro, inspirado em constituições sociais democratas do século anterior, notadamente, a Constituição do México de 1917, inscreveu em seu artigo 1º, inciso III, o postulado da dignidade da pessoa humana entre os fundamentos da organização nacional.

De fato, pode-se afirmar que o Estado Democrático da atualidade é um Estado de abertura constitucional fundado no princípio da dignidade do ser humano, tendo-o, consoante afirma Sarlet (2002), como valor-guia.

Dessa forma, considerando que o modelo estatal escolhido foi o Estado Democrático de Direito, em que há a necessidade de se consagrar a dignidade humana, “é de suma importância que se trate os direitos fundamentais como valores indivisíveis e interdependentes” (MARMELSTEIN, 2008, p. 60), abolindo a falsa ideia de existência de hierarquia entre as diversas gerações de direitos fundamentais, conforme lembra Bonavides (2011) englobando-os todos na luta por efetivação, para, assim, conferir máxima eficácia ao texto constitucional.

A Constituição Federal de 1988, conforme anuncia seu preâmbulo, instituiu o Estado Democrático de Direito, na República Federativa do Brasil, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Como visto, esse Estado Democrático de Direito, não se sustenta sem que haja a consagração do princípio da dignidade da pessoa humana, assim como o homem necessita desse modelo estatal para ter garantida a sua dignidade. Trata-se do elemento norteador da

carta política, notadamente ao se tratar dos direitos fundamentais. Nas palavras de Buffon (2009, p. 123):

No Brasil, o princípio da dignidade humana se constitui num dos pilares de sustentação do Estado Democrático de Direito, instituído formalmente pela Constituição brasileira de 1988. Pode-se afirmar que, a partir daí, foi concebida uma nova idéia de bem comum, a qual necessariamente passa pela incessante busca da construção de uma sociedade na qual todos possam usufruir uma existência digna.

No Estado contemporâneo, assegurar o respeito da dignidade da pessoa humana é o fim da sociedade política, conforme se percebe do art. 1º, III, da Constituição Federal. No entanto, esta dignidade não é vista apenas no âmbito do indivíduo isolado, mas sim de uma forma coletiva, em virtude da solidariedade.

A concepção de Estado Democrático de Direito exige uma postura ativa perante o contexto social, encarregando o Estado do cumprimento de metas que manifestam o projeto de bem comum, pautado na ideia de solidariedade.

A atuação estatal e dos particulares deve ser direcionada para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; para a garantia do desenvolvimento nacional; para a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem de todos, sem quaisquer preconceitos, nos exatos termos do art. 3º da CF/88.

Diante dos objetivos traçados na Constituição Federal de 1988, com clara opção por uma mudança estrutural da sociedade brasileira, o princípio da solidariedade assume um papel central da ordem jurídica, a partir do qual devem ser interpretados os demais princípios e regras, percebendo-se que o Estado brasileiro somente se legitima se visar a substancializar a igualdade fática.

A solidariedade social é o que torna possível a vida em sociedade, servindo de padrão para a fixação do necessário equilíbrio das relações sociais. A solidariedade implica a superação de uma visão meramente individualista do papel de cada um dos seus membros, configurando elemento de coesão da estrutura social. Segundo Matias (2009, p. 82):

A sociedade contemporânea tem por traço marcante o privilégio do social, ou seja, a valorização da pessoa humana, a partir da prevalência dos interesses coletivos sobre os individuais. É consensual a importância da solidariedade social na contemporaneidade. A consistência do conceito decorre de dois séculos de reflexão e de debate sobre as relações entre o indivíduo e a sociedade. A solidariedade é o que torna possível a vida em sociedade, servindo de padrão para a fixação do necessário equilíbrio das relações sociais.

Dessa forma, a solidariedade social consiste em uma apreciação dos objetivos dos institutos jurídicos, considerado-se um aspecto coletivo, que conduza à satisfação dos interesses envolvidos (MATIAS, 2009, p. 83).

Nesse mesmo sentido, Contipelli (2010) assevera que, de um lado, o Estado tem o dever de assistir a sociedade na garantia de um rol mínimo de bens para que os cidadãos gozem de uma vida satisfatória, por outro lado, a comunidade deve cumprir seus deveres de colaboração para com o grupo e a totalidade de seus membros. Consoante a lição do autor:

Por decorrência lógica, a solidariedade social faz com que o Estado adote um papel ativo perante a sociedade, com a realização de ações interventivas positivas e concretas voltadas para melhoria da situação de vida de toda comunidade, especialmente, os grupos menos favorecidos, garantindo-lhes conteúdo mínimo de sobrevivência digna, em que se procura evitar posições econômicas, políticas, culturais e morais degradantes de alguns em relação ao tratamento direcionado à totalidade dos membros.

Por outro turno, a solidariedade social acaba por intervir na seara das relações privadas, de interesses dos direitos subjetivos, área demarcada pelas concepções clássicas do valor liberdade, estabelecendo limitações ao pleno exercício da vontade individual, ao prescrever a necessária relação de ajustamento/compatibilidade entre referida esfera de autonomia privada ao atendimento de sua função social, geralmente, determinada no plano normativo constitucional. (CONTIPELLI, 2010, p. 146)

O Supremo Tribunal Federal tem afirmado que o princípio da solidariedade social é o fundamento para o planejamento, instauração e cumprimento de políticas públicas e tem sustentado que a sua consagração é importante para o reconhecimento dos direitos fundamentais de terceira geração e, conseqüentemente, para o desenvolvimento, expansão e reconhecimento deles, conforme ensina Matias (2009).

Na ADI 2649, a Ministra Carmen Lúcia, relatora, é explícita no reconhecimento do princípio da solidariedade, afirmando, em seu voto, o seguinte:

Na esteira destes valores supremos explicitados no Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988 é que se afirma, nas normas constitucionais vigentes, o princípio jurídico da solidariedade.

Esse princípio projeta-se e afirma-se já no tít. I, art. 3º, no qual se fixam os objetivos da República Federativa do Brasil, dentre os quais se tem o de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (inc. II), “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (inc. III), e “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (inc. IV).

[...]

O princípio constitucional da solidariedade tem, pois, no sistema brasileiro, expressão inegável e efeitos definidos, a obrigar não apenas o Estado, mas toda a sociedade. Já não se pensa ou age segundo o ditame de “a cada um o que é seu”, mas “a cada um segundo a sua necessidade”. E a responsabilidade pela produção destes efeitos sociais não é exclusiva do Estado, senão que de toda a sociedade.

Percebe-se, portanto, que a solidariedade social é um princípio jurídico – entendido, em consonância com o pensamento de Alexy, como aquelas “normas que exigem que algo

seja realizado na maior medida possível diante das possibilidades fáticas e jurídicas existentes” (SILVA, 2009, p. 46) – , apto a incidir sobre toda a ordem jurídica, o que lhe confere exigibilidade, como fonte de obrigações positivas e negativas e de direitos correlatos, bem como impondo que seu conteúdo seja utilizado como critério interpretativo de outras normas.

Nessa mesma esteira, ao entender a solidariedade social como princípio jurídico, Marcio Diniz afirma que

A realização da solidariedade social, entendida como princípio jurídico-constitucional, concebe-se, então, como um ato complexo, no qual concorrem tanto o Poder Público como a sociedade civil organizada e somente a Constituição, que acolhe a dignidade humana e o pluralismo social e político como princípios essenciais, pode fornecer as diretrizes ideológicas, políticas e jurídicas para sua otimização e implementação (DINIZ, 2007, p. 173-174).

Percebe-se, então, que o princípio da solidariedade social determina e condiciona a interpretação do ordenamento jurídico, e, conseqüentemente, das normas de regulação do mercado. Daí, poder-se afirmar que os dispositivos que tratam sobre a Ordem Econômica (art. 170, CF) não podem ser interpretados de forma dissociada dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, CF), bem como da Ordem Social.

Natalino Irti (2004) também percebe o importante papel do princípio da solidariedade social no balizamento das condutas econômicas. Referindo-se ao ordenamento jurídico italiano, mas com argumentação que não é incompatível com a ordem jurídica nacional, destaca o autor a relação estabelecida entre solidariedade e mercado feita nos artigos 2º e 41, da Constituição Federal Italiana (equivalente à relação havida entre os arts. 3º e 170 da CF/88), apontando que

[...] se mercato designa lo statuto giuridico degli scambi economic; se la Costituzione demanda ala legge ordinária di tracciarne la fisionomia; i critério di conformazione, idicati nel 2º e 3º comma dell’ art. 41, traducono il dovere di solidarietà nel campo próprio dela libertà d’iniziativa econômica. (IRTI, 2004, p. 111)

Os princípios gerais da ordem econômica, firmados no artigo 170, da Constituição Federal, comportam-se como diretrizes para a atuação dos operadores econômicos no mercado. Estes princípios jurídicos da ordem econômica estão vinculados aos objetivos fundamentais da República, em especial, ao de construir uma sociedade livre, justa e solidária, de forma a funcionar como instrumento de implementação de políticas públicas,

cabendo ao Estado, conforme afirma Matias (2009, p. 80), “a condição de agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento”, no intuito de assegurar crescimento, emprego e dignidade aos brasileiros.

2 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO

Apesar de haver um consenso acerca da importância da concretização dos direitos fundamentais, para a máxima efetividade do princípio da dignidade da pessoa humana, o que leva indubitavelmente à redução das desigualdades sociais, não se pode esquecer de que essa concretização somente se revela possível com o cumprimento do dever de pagar tributos, que, por sua vez, é sustentado no princípio da solidariedade social.

Paul Hugon, nas décadas de quarenta e cinquenta, já defendia que:

[...] ninguém contesta ser o Estado obrigado, na época atual, a estender sua atividade muito além da simples proteção: ora pela teoria do lucro o ônus do imposto recairia, neste caso sobre o cidadão que recebe do poder público as maiores e mais importantes vantagens. Em outros termos, seria o mesmo que tributar mais pesadamente o fraco ou o pobre, pois é este que comumente é o grande beneficiário da ação pública nos domínios da instrução, da Previdência Social, da Proteção do trabalho, da Higiene, etc. Seria ir assim, contra o princípio da solidariedade natural e social que impõe aos fortes o dever de auxiliar os fracos (HUGON, 1951, p. 17).

Como se vê, o princípio da solidariedade social implica que aquele que detém maior capacidade econômica colabore com parcela mais significativa da carga tributária. Ainda acerca do tema, Nabais (2005) explica que a solidariedade se refere à relação ou sentimento de pertencer a um grupo ou formação social, dentre os quais sobressai o Estado. Em suas palavras:

[...] a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidades, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime sentimento, a consciência desse mesma pertença à comunidade (NABAIS, 2005, p. 112).

Essa concepção de solidariedade social vincula a ideia de deveres fundamentais que, apesar de abandonada pelo individualismo do tempo contemporâneo, deve ser retomada e entendida, pois a sociedade será cada vez mais harmônica, na medida em que a preocupação de cada um com o destino dos outros for cada vez mais intensa.

A ideia de solidariedade social se evidencia exatamente quando se examina o dever fundamental de pagar tributos. Consoante entende Buffon (2009, p. 86), nos períodos dos Estados Absolutista e Liberal, o cumprimento do dever de pagar tributo se orientava para

conservação do Estado, não havendo uma fundamentação ética ou moral para a obrigação tributária. No entanto, com o advento dos Estados Social e Democrático de Direito, o dever de contribuir com os gastos públicos passou a ter conteúdo solidário, sendo instrumento a serviço das políticas sociais e econômicas do Estado redistribuidor.

Dessa forma, é fácil perceber a relevância do dever fundamental de pagar tributo, pois sem ele o próprio papel do Estado resta inviabilizado, uma vez que não é possível imaginar uma sociedade organizada sem que existam recursos financeiros para fazer frente aos seus custos, em especial quando a sociedade se propõe a garantir a todos uma existência digna, o que passa pela realização dos direitos sociais, econômicos e culturais, fato que demanda uma gama expressiva de recursos.

Para Contipelli (2010, p. 194-195), a concepção de Estado Democrático de Direito exige uma postura ativa perante o contexto social, encarregando o Estado do cumprimento de metas que manifestam o projeto de bem comum, pautado na ideia de solidariedade, necessitando, para o atendimento das demandas sociais, da obtenção de recursos provenientes da arrecadação de tributos, que, resumidamente, consiste em um dever de colaboração atribuído aos membros da comunidade de levar parcela de suas riquezas aos cofres públicos justificado como forma de participação no alcance dos objetivos fundamentais da República.

Ressalte-se que a Constituição Federal de 1988 instituiu um Estado Democrático de Direito, que tem como marca fundamental a busca de uma igualdade substancial, não meramente formal, o que resta evidente da análise dos artigos 1º e 3º, incisos I e III, tornando imperiosa a necessidade de se buscar o equilíbrio social, mediante a redução das desigualdades.

Essa ideia de igualdade material, peculiar ao Estado Democrático de Direito, liga-se, indubitavelmente, ao princípio da dignidade da pessoa humana, conforme expõe Buffon (2009, p. 113):

Essa nova aceção de igualdade está a exigir do Estado não apenas que, formalmente, trate os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, mas também que aja no sentido de que as desigualdades econômicas e sociais, que produziram essas diferenças, sejam combatidas, minimizadas e eliminadas. Ou seja, o tratamento formalmente desigual deve visar à redução das desigualdades fáticas ou materiais, o que equivale a uma nova concepção de justiça, a qual sempre esteve vinculada a ideia de igualdade.

Dentro dessa concepção, portanto, a igualdade tributária deve ser pensada a partir da ideia de que o Estado brasileiro somente se legitima se visar a substancializar a igualdade fática, devendo, para tanto, a tributação ser adequadamente implementada com o objetivo de

servir como instrumento do referido fim maior do Estado, com respeito à dignidade humana e concretização dos direitos fundamentais.

Nesse sentido, Machado Segundo (2010, p. 212) sustenta que a tributação é um relevante meio não apenas de mudança social, mas de uma mudança social que se pode prestar à implementação de uma sociedade mais justa, entendida essa como aquela que seria escolhida na “posição original” de John Rawls, ou aquela que se aproxima o mais possível daquilo que seus membros desejam, proximidade que será tanto mais quanto maior for a proteção à liberdade e a promoção da igualdade, em um ambiente democrático.

Vale lembrar que a concretização dos direitos fundamentais é um processo inter-relacionado, considerando as marcas de interdependência e indivisibilidade que os caracteriza, no que se revela que os direitos ditos de primeira dimensão dependem dos direitos de segunda e terceira dimensão, e vice-versa. No campo tributário, é facilmente perceptível a presença dos direitos fundamentais de primeira dimensão como limitadores do poder de tributar estatal. No que diz respeito aos direitos fundamentais de segunda e terceira dimensão, por outro lado, visualiza-se que eles dependem de um sistema tributário com eles comprometido, para sua concretização, tendo em vista que o Estado é o seu principal devedor.

Assim, garantir o cumprimento dos direitos fundamentais, em especial os direitos sociais, é condição de concretização da promessa constitucional de tratar todos com igual dignidade, requisito para que sejam reconhecidos a democracia substancial e o Estado Democrático de Direito, instituídos pela Constituição cidadã.

Pode-se sustentar, portanto, que a tributação é instrumento apto à concretização dos direitos fundamentais, sendo possível, por meio dela, dar máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, desde que haja a adequação da carga tributária à efetiva capacidade econômica do cidadão.

Assim, para que se realize o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de redução das desigualdades sociais, é preciso que o Estado, por meio da tributação, obtenha daqueles cidadãos dotados de capacidade contributiva os recursos necessários às atividades destinadas ao oferecimento de iguais oportunidades para todos (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 211).

Faz-se necessário, assim, enfrentar a tortuosa questão acerca da real compreensão do princípio da capacidade contributiva, que, para muitos, estaria albergado na literalidade do disposto no § 1º, do artigo 145 da Constituição do Brasil.³

Nos termos defendidos por Buffon (2009, p. 175), deve-se, primeiramente, ter em mente a diferença ontológica entre texto e norma, para somente, assim, perceber que restringir a discussão acerca da interpretação do dispositivo mencionado é hermeneuticamente inadequado. Em suas palavras:

O princípio da capacidade contributiva, diferentemente do que sustentam muitos, não está fundamentado no §1º do art. 145 da CF/88. Ele decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. Isto é, não há de se falar em Estado Democrático de Direito, se esse não tiver como objetivo a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade solidária, que esteja apta a assegurar igual dignidade a todos os seus membros.

Desse entendimento não parece discrepar Torres (2005, p. 300-301) ao afirmar que a “legitimação do princípio da capacidade contributiva é pragmática e ocorre com a intermediação dos princípios da igualdade, ponderação, razoabilidade, transparência e responsabilidade”, defendendo ainda que a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível de sobrevivência.

Concretiza-se, diante dessa fórmula, o princípio da igualdade, uma vez que, tributando os cidadãos de acordo com a capacidade contributiva em suas três dimensões (mínimo existencial, progressividade e seletividade), podem-se viabilizar a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, fundada na dignidade da pessoa humana.

Nesse termos, solidariedade, tributação e justiça tributária estão intimamente ligadas, sendo que esta, conforme apontam Murphy e Nagel (2005, p. 53), “tem de ser inserida no contexto de uma teoria global da justiça social e dos objetivos legítimos do governo”, o que se vê no plano teórico brasileiro a partir da própria estruturação da Constituição Federal.

³ “Art. 145. [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

3 A SOLIDARIEDADE SOCIAL E A EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCD): UMA ABORDAGEM PRÁTICA NA COMPATIBILIZAÇÃO DOS DIREITOS ASSEGURADOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA

Dentre os mencionados princípios da ordem econômica, destaca-se aquele inserto nos arts. 170, incisos II e III, e 5º, *caput* e incisos XXII e XXIII, da Constituição Federal, além do artigo 1.228, parágrafo 1º, do Código Civil, relativamente à propriedade. Protege-se esta como forma de realização individual, falando-se, então, em um direito fundamental à propriedade, e como instrumento para o exercício da atividade econômica, aqui identificado com um direito de propriedade.

Há de se destacar que o reconhecimento do princípio que garante a propriedade privada ao mesmo tempo impõe o dever de fazer com que os bens tenham uso adequado à sua função social. Dentre outros, Maluf aponta a transformação ocorrida no conceito de propriedade :

Apresentada como novidade, muito antes de 1914, nos tratados jurídicos de Duguit e Hauriou, e recebida, de começo, com cepticismo por uns, com reserva por outros, e como extravagante exagero pela maioria dos juristas coevos, tenazmente apegados às fórmulas clássicas do direito, a ideia da função social da propriedade tomou vulto após o desfecho da Primeira Grande Guerra, entrando, então, como princípio fundamental de direito, para o corpo das novas Constituições, que se foram elaborando, ao influxo das novas ideias políticas e das novas aspirações de progresso (MALUF, 2007, p. 52).

Ensina Grau (2006, p. 246) que atribuir função social ao direito de propriedade significa exceder o padrão qualificador da propriedade como dotado de função individual. Nesse caso, não se é de exigir que o proprietário atenda aos interesses alheios em detrimento dos próprios interesses (TORRES, 2008, p. 2008). O artigo 1.228, do Código Civil, é muito útil na compreensão da nova realidade, uma vez que dispõe que o uso de bens é “condicionado às suas finalidades econômicas e sociais”, sendo defesos ao proprietário atos que não lhe tragam qualquer comodidade ou utilidade que objetivem prejudicar terceiros.

Deve-se destacar que a função social conforma o direito fundamental à propriedade, que passa a ser considerado como uma relação jurídica complexa, dela mesma decorrendo as limitações ao exercício do direito, a partir da compreensão de que o seu exercício deve atender aos interesses sociais, assim entendidos aqueles escolhidos pelo legislador

constituinte, especialmente a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, fundada na dignidade da pessoa humana e nos valores sociais do trabalho e na livre iniciativa, a teor dos artigos 1º e 3º, da Constituição Federal.

Na atualidade, pode-se afirmar que o direito fundamental à propriedade se caracteriza como espécie de poder-função, haja vista que, desde o plano constitucional, encontra-se diretamente vinculado à exigência de atendimento da sua função social.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 206), visualizando a propriedade sob o enfoque do Direito Tributário, afirma que este princípio está localizado no cerne de todas as situações materiais que sofrem o impacto tributário, sendo uma preocupação constante do legislador que requer contínua vigilância dos cidadãos.

Nesse tocante, será analisada, neste momento, uma abordagem prática sobre a realização do direito fundamental à propriedade a partir da imposição de um tributo em específico, qual seja, o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD). Nesse sentido, a competência tributária outorgada aos Estados-membros da federação para instituir tal tributo coaduna-se plenamente aos ditames democráticos e, há de se perguntar: a configuração atualmente conferida a esse tributo colabora para a realização do direito fundamental à propriedade?

Há de se destacar inicialmente que o Imposto sobre a Transmissão de Bens e Direitos, antiga denominação para o atual Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações, é bastante conhecido pela legislação brasileira. Como relata Marilene Rodrigues (2009, p. 801), antes mesmo da Declaração de Independência, tal tributo já se incorporara ao sistema tributário pátrio, iniciado com a vinda de D. João VI para o Brasil.

Acrescenta a autora que “conhecido como ‘décima de heranças e legados’, foi instituído pelo Alvará de 17 de junho de 1809, e a sisa, como era denominado o imposto de transmissão *inter vivos*, pelo Alvará de 3 de junho de 1809” (RODRIGUES, 2009, p. 801). A partir da Constituição de 1891 passou a ser de competência exclusiva dos Estados, revezando-se, em alguns períodos históricos, com a atribuição municipal para instituição e cobrança.

A Constituição Federal de 1988 voltou a cindir o tributo: aos Estados e ao Distrito Federal caberia o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações de quaisquer bens e direitos (ITCD), conforme dicção expressa do art. 155, inciso I⁴, ficando para os Municípios a

⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; [...]

instituição e cobrança relativa ao Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição, nos termos do art. 156, inciso II⁵.

No tocante ao ITCD, interessa ao objeto do presente estudo, a tributação das transmissões *causa mortis*. Isso porque, especialmente no âmbito familiar, é bastante comum a transferência de patrimônio, bens ou vantagens, sob esta modalidade, em atenção ao direito fundamental à herança, nos termos do art. 5º, inc. XXX, CF/88. Contudo, deve-se analisar se, com o modelo democraticamente aceito de tributação, considera-se que o direito à propriedade encontra-se compatibilizado.

A base de cálculo desse imposto, então, nos termos do art. 38 do Código Tributário Nacional, é “o valor venal dos direitos transmitidos”. Sobre essa base, incidirá uma alíquota de até 8%, conforme Resolução do Senado Federal nº 9/92, em vigência desde o ano de 1993.

Com isso, ocorrerá, hipoteticamente, a seguinte situação: um homem proprietário de imóveis que totalizassem R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), ao falecer, deixa um único herdeiro. Nesse sentido, este herdeiro, ao aceitar esta herança, direito este que lhe é assegurado constitucionalmente, teria de dispor, em tese, de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) a título de ITCD. Nesse caso, em prol do benefício maior, que seria o patrimônio conseguido sem esforço pessoal, o herdeiro teria de despendar cerca de 8% relativamente ao tributo incidente sobre essa transmissão.

O que se pergunta é: essa tributação que ocorrerá sob uma alíquota de até 8% do valor dos bens transferidos não representaria uma forma de confisco da propriedade privada, já que representa parcela relevante da riqueza que está sendo transferida? A resposta que se defende, então, é negativa.

Aires Barreto (2009) indica que a questão do confisco pode ser examinada sob dois planos: sem qualquer quantificação ou como registro de números relativos. Quanto à primeira delas, pode-se dizer que haverá confisco sempre que

[...] houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, ofício ou profissão, bem assim quando ocorrer absorção, pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel, ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas. Em suma, haverá confisco por afronta, isolada

⁵ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; [...]

ou conjunta, ao art. 5º, incisos XIII e XXII e ao art. 170 e seu parágrafo único, todos da Constituição da República (BARRETO, 2009, p. 17).

No caso da tributação nas transmissões *causa mortis*, o que se vê é que o tributo, ao invés de revestir-se de um efeito que poderia ser considerado confiscatório, na verdade, configura-se em exemplo de solidariedade, em verdadeira atenção ao princípio democrático. Como ressalta Humberto Ávila (2010, p. 335), o “conteúdo essencial dos direitos à liberdade e à propriedade dos sujeitos passivos não pode ser violado por meio da tributação”. Para que tal núcleo não seja afetado, garante-se a proibição de excesso, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ávila (2010, p. 337), ao tratar dessa jurisprudência do STF, aponta que este tribunal faz uma distinção entre tributo proibitivo e tributo excessivo. Será excessivo aquele que faz com que o capital investido não seja remunerado compensadamente; ao revés, será proibitivo o tributo que torne praticamente impossível o exercício de determinada atividade. No caso em tela, não se verifica a ocorrência de qualquer deles.

Conforme asseverado pelo STF, em decisão relatada pelo Ministro Barros Barreto, no Recurso Extraordinário nº 18.967, “atualmente, o poder de tributar (é o poder de tributar) é o poder de conservar, de manter, conciliando assim as necessidades do Estado com os direitos assegurados ao indivíduo”.

Com isso, com uma alíquota que pode chegar a 8%, não há que se falar em confisco de propriedade. Chega-se, na verdade, à configuração da tão propalada solidariedade, sob seu viés fiscal, na medida em que o sujeito passivo, que recebe gratuitamente um patrimônio, possui evidente capacidade contributiva e, nessa medida, há de despender parcela desse patrimônio em prol de toda a coletividade.

Em um país em que ressalta a forte carga tributária por meio da utilização de tributos indiretos, que massacram o consumo, a exemplo da imposição do ICMS, e, por conseguinte, não alcançam a almejada isonomia entre ricos e pobres, posto que atingem a ambos de forma idêntica, deve-se estimular os mecanismos de tributação que possam agravar aqueles que dispõem de efetiva expressão de riqueza, no caso o patrimônio, para contribuir para os gastos públicos.

Infelizmente, não se trata, no entanto, da forma eleita prioritariamente pelo Sistema Tributário Nacional, já que, conforme dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2011), aqueles que ganham até dois salários mínimos

suportam quase 50% de seus rendimentos em tributos incidentes sobre o consumo, enquanto que, a partir de vinte salários-mínimos, tal tributação é reduzida para 25%.

Com tudo isso, acredita-se que mecanismos de tributação direta estejam em conformidade com um alcance maior da tão almejada solidariedade social, e porque não apontar também a justiça fiscal, as quais tangenciam diversos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, e que carecem de efetividade.

Em um caso como esses, deve-se destacar que a aplicação prática do princípio da solidariedade social demonstra bem a sua função conformadora que se espalha por todo o ordenamento, gerando reflexos que podem ser visualizados a partir da consulta às manifestações do Poder Judiciário, as quais constituem a atividade interpretativa geradora de conteúdo normativo.

CONCLUSÃO

É preciso refletir sobre novos caminhos, num processo de reconstrução das relações pessoais e redefinição do papel do Estado, pensando-se isso a partir do princípio da solidariedade social, de modo a construir uma nova realidade em que o ser humano é o elemento central, com ações voltadas a uma existência digna para todos.

A efetividade dos direitos fundamentais, em especial os direitos sociais, é condição de concretização da promessa constitucional de tratar todos com igual dignidade, requisito para que sejam reconhecidos a democracia substancial e o Estado Democrático de Direito, instituídos pela Constituição cidadã.

A solidariedade social, no atual paradigma do Estado Democrático de Direito, constitui-se de um princípio jurídico, com aplicabilidade e efetividade confirmadas pelo Supremo Tribunal Federal, que se espalha por todo o Ordenamento Jurídico, de modo a orientar e informar a interpretação de todas as demais normas, tanto de direito público quanto de direito privado, no sentido de fazer com que a República Federativa do Brasil alcance seus objetivos fundamentais.

Dentre os mecanismos existentes na Carta Magna, verifica-se que a tributação é instrumento apto à concretização dos direitos fundamentais, sendo possível, por meio dela, dar máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, desde que haja a adequação da carga tributária à efetiva capacidade econômica do cidadão.

Nesse tocante, então, investigou-se a extensão de um tributo em especial, o ITCD, questionando sua interferência direta sobre o direito fundamental à propriedade e, chegando-

se à conclusão de que, antes de representar a restrição de um direito fundamental, tal tributação realiza, em sua inteireza, a solidariedade social e a justiça fiscal, delimitando o seu conteúdo normativo.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 17 jul. 2013.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. São Paulo: Almedina Brasil, 2010.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado Social e Princípio da Solidariedade. **Revista do Curso de Mestrado da UFC: Nomos**. Fortaleza/Ceará: ed. Universidade Federal do Ceará, v. 26 – Jan-Jun – 2007/1.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2006.

HUGON, Paul. **O Imposto: Teoria moderna e principais sistemas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1951.

IRTI, Natalino. **L'ordine giuridico del mercato**. 3. Ed. Laterza & Figelli: 2004.

LIMA, Francisco Gérson Marques de. **Fundamentos constitucionais do processo: sob a perspectiva de eficácia dos direitos e garantias fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. **Limitações ao direito de propriedade**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MATIAS, João Luis Nogueira. **A Ordem Econômica e o Princípio da Solidariedade na Constituição Federal de 1988**. In: Revista do Curso de Mestrado da UFC – Nomos. Fortaleza/Ceará: ed. Universidade Federal do Ceará, v. 29.2 – jul/dez – 2009/2.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto sobre a transmissão de bens ou direitos a eles relativos – “Causa mortis” e “doações”. In: **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009.

TORRES, Marcos Alcino de Azevedo. **A propriedade e a posse: um confronto em torno da função social**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2