

# ISENÇÃO DO ITCMD X DIREITO FUNDAMENTAL DE HABITAÇÃO

## ITCMD EXEMPTION X FUNDAMENTAL RIGHT TO HOUSING

Marcelo Gomes Franco Grillo **1**  
Mirelle Fernandes Soares **2**  
Nina Gabriela Borges Costa **3**

**Resumo:** Esse artigo objetiva analisar algumas legislações referentes à cobrança do ITCMD quando o bem inventariado se tratar de um único imóvel para moradia, precipuamente do cônjuge/companheiro, vista a discrepância em relação as previsões legislativas dos entes federativos. Esse estudo adotou a vertente metodológica jurídico-sociológica com o raciocínio indutivo-dedutivo. Utiliza-se também da técnica de pesquisa teórica através da análise de conteúdo bibliográfico e das legislações estaduais que tratam do referido imposto. Assim, além de revisar literaturas sobre o direito tributário e sua interface com o direito sucessório, mostra-se propositivo o estudo, pois a materialização do direito à moradia frente as consequências mortis causa, perpassa pela edição de uma Lei Complementar que tenha por objetivo estabelecer parâmetros acerca das hipóteses de isenção do imposto quando preenchidos os requisitos do artigo 1.831 do Código Civil, além da análise da capacidade do contribuinte, considerando os padrões de carência econômica definidos na legislação federal.

**Palavras-chave:** Função Social do Tributo. Capacidade Contributiva. Isenção. ITCMD. Direito à Moradia.

**Abstract:** This Article aims to analyze some legislation regarding the collection of the ITCMD when the inventoried asset is a single property for housing, mainly the spouse / partner, in view of the discrepancy in relation to the legislative provisions of the federal entities. This study adopted the legal-sociological methodological aspect with inductive-deductive reasoning. It also uses the theoretical research technique through the analysis of bibliographic content and the state laws that deal with that tax. Thus, in addition to revisiting literature on tax law and its interface with inheritance law, the study proves to be purposeful, since the materialization of the right to housing in the face of the mortis causa consequences, involves the publication of a Complementary Law that aims to establish parameters regarding the hypotheses of tax exemption when the requirements of article 1.831 of the Civil Code are fulfilled, in addition to the analysis of the taxpayer's capacity, considering the economic grace standards defined in federal legislation.

**Keywords:** Social Function of Tribute. Contributory Capacity. Exemption. ITCMD. Right to Housing.

Doutor em Filosofia do Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. **1**  
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0722755525507088>.  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1353-0049>.  
E-mail:marcelofgrillo@gmail.com

Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. **2**  
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3597201609735108>.  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5065-1942>.  
E-mail: soares\_mirelle@hotmail.com

Mestre em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. **3**  
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6137364089862245>.  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2804-0824>.  
Email: ninagabrielabc@gmail.com

## Introdução

Trata-se de estudo acerca do Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) quando o bem a ser inventariado se refere a um único bem imóvel utilizado para fins de moradia.

Inicialmente é importante dispor que o tributo muito embora tenha sido criado na sua função fiscal, na qual o Estado visava angariar receitas para os cofres públicos para se manter, essa ideia foi completamente alterada ao longo do tempo, pois surgiu a necessidade de o Estado passar a intervir nas relações particulares a fim de promover políticas sociais e econômicas em prol da promoção do bem-estar social – parâmetros estes do Estado Social.

Quando se analisa as legislações estaduais relativas a cobrança de tal imposto, e, diante do fato de cada Estado da federação ter discricionariedade para estabelecer suas próprias regras concernentes ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, verifica-se um grande contrassenso, pois a grande maioria das legislações estaduais não observam as necessidades de cada contribuinte e, tampouco, a função social do tributo, o qual visa sobretudo atender a sua função extrafiscal como por exemplo, a distribuição de terra e a concessão de uma vida digna ao cidadão.

Nem sempre o dito “beneficiário”, ora contribuinte, do bem deixado por sucessão tem condições de arcar com o pagamento do referido tributo, sem que seja necessário expropriar-se do único imóvel deixado pelo falecido para cumprir com o encargo fiscal.

Indaga-se se caberia ao Estado, sob o fundamento tributário, tolher dos sucessores o exercício do direito fundamental à moradia quando o monte hereditário consistir em apenas um imóvel que é destinado à morada dos sucessores?

Para responder a tal questionamento, optou-se por dividir esse trabalho em seis capítulos. O primeiro capítulo tratará acerca da função social do tributo, ao levar em consideração a transição do Estado Liberal para Estado Social, momento em que o tributo passou a ser utilizado tanto como instrumento de intervenção na atividade econômica, quanto na atividade social.

Na sequência, abordar-se-á o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, bem como sua previsão legal e suas características e forma de cobrança. O terceiro capítulo tratará da perspectiva constitucional quando a herança constituir em apenas um imóvel utilizado para fins de moradia dos sucessores e, em seguida, no quarto capítulo, o direito real de habitação com vistas a efetividade do direito fundamental à moradia.

No quinto capítulo analisar-se-á algumas legislações estaduais que tratam das isenções, a fim de demonstrar a total discrepância de cada uma delas. E, por fim, na última parte do artigo, será defendido teoricamente o direito real de habitação e a capacidade contributiva do sujeito de direito como fundamentos para a isenção do ITCMD.

Por serem incipientes pesquisas com este mote, e, ao revés, serem corriqueiras situações em que a inventariança se resume apenas em um único imóvel que era destinado à residência do casal, mostra-se relevante a tratativa acadêmica e sócio-jurídica ora proposta

Este estudo adotou a vertente metodológica jurídico-sociológica com o raciocínio indutivo-dedutivo. Utiliza-se também da técnica de pesquisa teórica através dos procedimentos de análise de conteúdo bibliográfico, de sistematização de legislações estaduais que tratam do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

Além de revisitar literaturas especializadas sobre o direito tributário e sua interface com o direito sucessório, mostra-se propositivo este estudo, pois a materialização do direito à moradia a partir das consequências *mortis causa*, dentre a principal, o pagamento do ITCMD, passa pela edição de uma Lei Complementar que tenha por objetivo estabelecer parâmetros acerca das hipóteses de isenção do imposto quando preenchidos os requisitos do artigo 1.831 do Código Civil brasileiro, bem como a análise da capacidade do contribuinte, considerando os padrões de carência econômica definidos na legislação federal.

## A função social do tributo

O direito tributário é um ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, regulando as atividades financeiras do Estado no que se refere à obtenção de receitas, impondo obrigações, bem como, de algum modo, concedendo direitos e garantias aos contribuintes. Segundo Grillo (2020, p. 18), o direito tributário é um ramo específico do direito público que “disciplina e estuda a relação entre o Estado (fisco) e os contribuintes, na imposição, fiscalização e arrecadação de tributos, ao prescrever, para tanto, as competências tributárias dos entes federativos – União Federal, Estados-membros e Municípios – e as obrigações e direitos dos contribuintes.”

Antes de adentrar especificamente na função social do tributo, é mister destacar a evolução teórica em que o conceito jurídico de tributo, bem como sua finalidade, se desenvolveu no contexto do Estado Liberal, e, sobretudo, do Estado Social, ao longo do tempo.

Tem-se, inicialmente, que o liberalismo econômico foi severamente marcado pelo pensamento do economista Adam Smith, o qual pregava a separação entre sociedade e Estado, haja vista entender a atuação estatal como um elemento embaraçador da ordem natural econômica, defendendo, ainda, o liberalismo individualista estabelecido a partir da mão invisível (NOVOA, 2012, p. 100).

O paradigma do Estado Liberal representou uma ruptura com o paradigma do Direito pré-moderno, que se estendeu por toda a Antiguidade até à Idade Média. Teve como marco inicial o século XVIII, momento em que se necessitou de uma ordem jurídica escrita, formalizada, inspirada em valores de estabilidade jurídica e vinculados ao conceito individualista de liberdade (BONAVIDES, 2011, p. 365).

A organização do Estado Liberal encontra fundamento na teoria da separação dos poderes,<sup>1</sup> tendo sido elaborado como forma de coibir o totalitarismo da nobreza e do clero, bem como para evitar que uma esfera de poder interferisse na outra (CARVALHO NETTO, 1997, p. 477). Entretanto, nesse Estado, embora as esferas de poder (social, econômica, política, moral e Direito) estivessem teoricamente isentas de interferência umas das outras, sendo consideradas sistemas autopoieticos (LUHMANN, 2011, p. 97) na prática o Poder Legislativo assumia clara predominância sobre os demais.

No ideal do Liberalismo, os direitos fundamentais do homem eram entendidos como direitos individuais e naturais anteriores ou superiores ao Estado. A esfera de atuação do Estado resumia-se, fundamentalmente, em assegurar a liberdade, a igualdade e a autonomia individual, o que se repercutiu numa visão marcadamente formalista do Direito e essencialmente protetora dos direitos individuais (PACHECO, 2011, p. 44).

Com isso, tem-se o Estado Liberal marcadamente abstencionista, isto é, com claros objetivos de assegurar os direitos individuais, e não o escopo social, político ou econômico.

Como consequência de um Estado socioeconômico mínimo, além de defensor da propriedade privada, o recolhimento de impostos tinha finalidade, exclusivamente, fiscal. Não perseguia preocupações econômicas ou sociais, tais como: “a correção de mercado, a proteção do ambiente, o combate ao desemprego, o desempenho da função social da propriedade ou a redistribuição de riqueza” (PACHECO, 2011, p. 49).

Parafraseando Nabais (1994, p. 194), o Estado liberal era movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, em que visava buscar um Estado mínimo, assentado em uma tributação limitada, necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do Estado.

Todavia, a ideia de tributação com o intuito meramente arrecadatório, pelo qual o Estado visa captar recurso aos cofres públicos para se manter no nível meramente administrativo, encontra-se completamente ultrapassada por ter surgido a necessidade de o Estado intervir nas relações privadas no intuito de promover políticas sociais, econômicas e ambientais em prol da promoção do bem-estar social.

Diante dos novos rumos econômicos e sociais, inseridos a uma ordem política internacional, primordialmente a partir das grandes guerras, surgiram novas preocupações, e, por

1 Teoria de Montesquieu.

consequente, o Estado passa a ser chamado a intervir em determinadas situações a fim de criar uma política social que visava pôr fim ao liberalismo, visto que, a formulação de justiça tributária baseada unicamente na distribuição justa da carga tributária era a própria “planta” de uma ordem liberal a ser dada por vencida, pois o conceito de justiça fiscal passa a implicar o desaparecimento da ordem liberal, “visando à assunção no interesse da intervenção pelo Estado sob o modelo de Estado Social” (NOVOA, 2012, p. 96).

O paradigma do Estado Social buscou implementar o princípio da liberdade jurídica por meio da materialização do direito de cunho privado existente, bem como pela criação de outros direitos – os sociais e os econômicos (denominados direitos de segunda geração) – com a finalidade de conferir redistribuição de renda e diminuição da pobreza (CARVALHO NETTO, 1997, p. 480). Nessa senda, o Executivo ganhou predominância perante os Poderes do Estado em virtude da consagração dos direitos sociais e econômicos – trabalho, saúde, educação, salário, segurança social –, devendo implementar políticas públicas para materializar esses direitos.

Na fase do Estado-Providência, o Estado passa a “interferir” nas relações sociais de toda natureza – Estado intervencionista (CHEVALLIER, 2013, p. 82). Ele se sobrepõe à sociedade e assume posição como agente conformador da realidade social, buscando, inclusive, estabelecer formas de vida concreta, impondo pautas políticas que visam garantir o bem-estar social através da compensação das desigualdades, bem como da prestação estatal de serviços e da concessão de direitos sociais (OLIVEIRA, 2002, p. 41).

De acordo com Nabais (1994, p. 226), o melhor imposto já não é o imposto mínimo, equivalente, mas o que melhor se adapte aos objetivos das diversas funções do Estado.

Razão pela qual a tributação possui dupla finalidade, quais sejam: “o papel de auferir recursos para que o Estado subsista e o papel de garantidor da realização dos direitos fundamentais dos cidadãos, os verdadeiros fins do Estado” (MACHADO, 2008, p. 543).

Segundo Carmona e Oliveira (2018, 1362), o tributo é visto como o instrumento de concretização da liberdade, que toda a sociedade almeja e paga para que o Estado possa garantir liberdade às pessoas em situação de necessidade. O custo da manutenção estatal deve ser dividido por toda a sociedade de forma justa e igualitária, pois, se, por um lado, o Estado necessita da receita tributária para angariar receita aos cofres públicos e se manter, bem como garantir os direitos fundamentais dos cidadãos; por outro lado, a cobrança de tributos pelo Estado deve se restringir aos recursos necessários para suprir necessidades fundamentais do indivíduo.

Percebe-se que, no Estado Democrático de Direito, a tributação passou a ser utilizada não apenas como ramo do Direito Tributário, mas também do Direito Econômico, como instrumento social, devendo ser justa, na medida em que visa promover políticas protecionistas, redistribuição de renda e de terra, proteção à saúde, redução das desigualdades, a busca pelo pleno emprego e pela sobrevivência digna do ser humano, configurando, assim, sua função social.

## O imposto sobre transmissão causa mortis e doação

Dentro dos impostos considerados fiscais, ou seja, àqueles que visam angariar receitas aos cofres públicos, encontra-se o ITCMD, de competência estadual, conforme previsto no Artigo 155, II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Trata-se de um dos mais antigos impostos na história da tributação, visto que já era cobrado em Roma sobre heranças e legados. “No Brasil, havia a décima da herança ou legado, por meio do alvará 17.6.1809, ao passo que, a partir de 1891, coube ao Estado instituir a cobrança do imposto *causa mortis*” (TORRES, 2011, p. 330).

Tal imposto incide sobre a transmissão de qualquer bens ou direitos havidos por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória, disciplinada pela Súmula 331 do Supremo Tribunal Federal; e por doação, “ocorrendo tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatário” (PAULSEN, 2015, p. 236).

A título elucidativo, que, todavia, será melhor debatido em capítulo próprio, é importante estabelecer que a expressão, transmissão, é tomada como sinônimo de sucessão. E, sucessão, de forma geral, significa a continuação de uma relação jurídica em relação a outra pessoa.

Já a sucessão *causa mortis* se caracteriza com exclusividade e determina a transmissão sucessória, e isso porque o objeto do direito das sucessões é, precisamente, a sucessão por morte. Desta forma, a transmissão *causa mortis* nada mais é do que a transmissão dos bens que uma pessoa natural, ao morrer, deixa a sucessores herdeiros e legatários (FERNANDES, 2002, p. 75).

No que tange ao contribuinte, bem como a base de cálculo para cobrança do referido tributo, tem-se que o contribuinte, em se tratando de *causa mortis*, é o beneficiário do bem ou do direito transmitido, sendo ele herdeiro ou legatário. Já no que diz respeito à base de cálculo para fins de cobrança deste tributo, esse será feito sobre o valor de mercado dos bens na data da avaliação, conforme se pode observar partir do que estabelece a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 155, §1º.

Tais dispositivos nos remete a saber quais são os fatos geradores; contribuintes e base de cálculo do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, todavia, estabelece que, muito embora tal imposto tenha como base de cálculo o valor venal do imóvel, cada Estado da federação terá a discricionariedade para a fixação de suas próprias alíquotas, não podendo, apenas, exceder os limites fixados em resolução do Senado Federal.

É exatamente nesse aspecto que se verifica um dos grandes problemas no que se refere a cobrança do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, haja vista que nem sempre o dito “beneficiário” do bem deixado por sucessão tem condições de arcar com essa consequência jurídica, ou seja, com o pagamento do referido tributo, conforme se verá em capítulo próprio.

Nesse sentido, surgem vários questionamento e controvérsias acerca de tal tributação, pois economistas e acadêmicos discordam sobre o mérito de tributar a riqueza herdada.

Segundo Stasavage e Scheve (2012, p. 81), vários países têm se discutido sobre o assunto. Muitos enfatizam a utilidade potencial de essa forma de tributação para aumentar a receita e, simultaneamente, reduzir a desigualdade para futuras gerações. Outros, contudo, veem esta tributação como arbitrária, visto que, por incidir no momento da morte, interfere, injustamente, na capacidade dos herdeiros. Devida a complexidade e dissenso no assunto, existem nos Estados Unidos propostas legislativas para alterar, reformar ou eliminar a tributação sobre a herança.

Like many public policies that have redistributive implications, estate taxation is a controversial subject. Academic economists have often disagreed about the merits of taxing inherited wealth. Across a range of countries and time periods, attitudes of members of the general public have been no less divided. Many emphasize the potential usefulness of this form of taxation for raising revenue and simultaneously reducing inequality of opportunity for future generations. But others see bequest taxation as arbitrary because it depends on the timing of death, as unfairly interfering with the ability of parents to save for their children, and finally as having potentially severe efficiency costs. Within the United States these questions are certainly of current interest, given proposals to alter, reform, or eliminate bequest taxation<sup>2</sup> (STASAVAGE e SCHEVE, 2012, p. 81).

2 Como muitas políticas públicas que têm implicações redistributivas, a tributação imobiliária é um assunto polêmico. Economistas acadêmicos muitas vezes discordam sobre os méritos de taxar a riqueza herdada. Em uma variedade de países e períodos de tempo, as atitudes do público em geral não foram menos divididas. Muitos enfatizam a utilidade potencial desta forma de tributação para aumentar a receita e, simultaneamente, reduzir a desigualdade de oportunidades para as gerações futuras. Mas outros vêem a tributação de legados como arbitrária porque depende do momento da morte, como interferindo injustamente na capacidade dos pais de economizar para seus filhos e, finalmente, por ter custos de eficiência potencialmente graves. Nos Estados Unidos, essas questões são certamente de interesse atual, dadas as propostas para alterar, reformar ou eliminar a tributação de legados (tradução nossa).



No mesmo sentido, Wrede (2014, p. 12):

For many years and in many countries, the estate tax or the inheritance tax has been very controversial, although its share of overall tax receipts is rather small. It has been denounced as an immoral “death tax” that taxes wealth already taxed once or more (“double tax”)<sup>3</sup> (WREDE, 2014, p. 12).

Assim, o autor advoga que por muitos anos e em muitos países, o imposto sobre a herança tem sido muito controverso, visto que tal tributação foi intitulada como um imoral “imposto sobre a morte” que tributa a riqueza já tributada uma vez ou mais, pois durante a vida, o titular do patrimônio, o de cujus, já foi tributado por ter adquirido determinado acervo patrimonial.

Desta forma, percebe-se o interesse e relevância sobre estudo acerca do tema, o qual tem encontrado respaldo, também, em diversos países que veem essa tributação como injusta, onerosa e arbitrária, haja vista que além de depender da morte do antigo proprietário do bem, causa, ainda, ao novo proprietário, um encargo a ser suportado.

### **A perspectiva constitucional de transmissão causa mortis de único bem imóvel utilizado como moradia**

Diante de tudo o que foi tratado em relação a cobrança do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, quando a herança se tratar de um único imóvel utilizado para fins de moradia, faz-se necessário discorrer acerca do direito de herança como um direito fundamental.

Com a morte de um sujeito, opera-se, imediatamente, a abertura da sucessão, conforme determina a regra *droit saisine*. Tal regra determina que a transmissão automática da herança coincida com o momento da morte, como forma de impedir que o patrimônio daquele que faleceu fique acéfalo, sem proprietário.

Portanto, ocorrendo o evento morte, o conjunto das relações jurídicas patrimoniais é transmitido aos seus sucessores por força de lei (artigo 1.804 do Código Civil de 2002). Para tanto, o legislador reservou parcela do patrimônio do autor da herança, 50%, aos herdeiros necessários, configurando a legítima.

Ao determinar que o percentual da legítima compita aos herdeiros necessários, descendentes, ascendentes e cônjuge ou companheiro supérstite, (artigo 1.845 do Código Civil de 2002), o legislador infraconstitucional visou efetivar o direito fundamental à herança, reconhecida pelo inciso XXX, do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Mais do que isso, a sucessão *mortis causa*, quanto ao único imóvel de moradia, tem esteio na valorização constante da dignidade humana, seja do ponto de vista individual ou coletivo (2019, p. 25), conforme os artigos. 1º, inciso III, e 3º inciso I da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, “tratando o último preceito da solidariedade social, com marcante incidência nas relações privadas” (TARTUCE, 2019, p. 25).

Numa visão constitucionalizada do Direito Civil, quando a o monte hereditário versar apenas sobre um único bem imóvel destinado à moradia, o direito à herança não pode ser afrontada, sequer pelo constituinte derivado. Fundamentada em normas cogentes, deve-se percorrer a função social da sucessão do único imóvel para moradia, tendo em vista a vontade do constituinte de efetivar a dignidade humana, no caso, dos sucessores ao garantir a morada dos herdeiros.

Pela ótica da função social da sucessão, tem-se que a abertura da sucessão visa “a continuidade da vida na humanidade, através da cadeia não interrompida das gerações, que se su-

<sup>3</sup> Por muitos anos e em muitos países, o imposto sobre a propriedade ou o imposto sobre herança tem sido muito controverso, embora sua parcela de receita fiscal total seja bastante insignificante. Tal tributação foi intitulada como um imoral “imposto sobre a morte” que tributa a riqueza já tributada uma vez ou mais (“Imposto duplo”) (tradução nossa).

cedem mediante a renovação dos elementos de que ela se compõe” (BEVILÁQUA, 1983, p. 14).

Mas o sucessor não é mero continuador da personalidade do falecido, até porque o morto não a pode ter, mas assume a titularidade das relações patrimoniais de quem morreu em uma verdadeira mutação subjetiva.

O sucessor, ao receber sua quota parte do monte hereditário, da herança, ocorre o desdobramento natural do direito à propriedade privada, tendo em vista que a transmissibilidade possui conteúdo econômico. “Atribui-se à herança um bem de natureza imóvel, universal, e indivisível, mesmo que formada somente por bens móveis, singulares e divisíveis” (FARIAS; ROSENVALD, 2017, p.34). A dissolução do condomínio e da composses dos bens a serem transmitidos só ocorrerá com a partilha do patrimônio.

## **O direito real de habitação com vista a efetividade do direito fundamental à moradia**

Com vista à efetividade do direito fundamental à herança, o legislador infraconstitucional, dispôs sobre a ordem de vocação hereditária, que consiste na sequência pela qual os parentes sucessíveis serão chamados para receber a herança.

O artigo 1.829 do Código de Reale, em seus incisos I a IV traz a referida ordem dos sucessores que deve ser obedecida considerando que o grau mais próximo excluirá o mais remoto, ou distante.

A ordem de vocação deve ser entendida por exclusão. Os descendentes são os primeiros a suceder de acordo com o código civil vigente. Na ausência destes, serão chamados os ascendentes. Na falta dos ascendentes, o cônjuge ou o companheiro supérstite será chamado, recolhendo sozinho todo o patrimônio a ser transmitido. Por último, na ordem de vocação, estão os colaterais, que serão chamados apenas na inexistência de sucessores de graus anteriores e se o autor da herança não tiver disposto de todo o patrimônio por ato de última vontade, tendo em vista que são considerados herdeiros facultativos e não necessários, por não estarem no rol do artigo 1.845 do Código Civil de 2002.

Todavia, deve-se registrar que, o cônjuge e ou o companheiro tem o direito aqui tratado em qualquer classe sucessória, na primeira, na segunda ou na terceira, e em qualquer combinação sucessória.

Fato é que o cônjuge ou companheiro sobrevivente concorre com os descendentes, a depender do regime de bens, ou com os ascendentes, independente do regime de bens, e/ou caso inexistam descendentes ou ascendentes herda todo o monte hereditário.

Além das concorrências sucessórias conferidas ao cônjuge ou companheiro supérstite, chama a atenção o disposto no artigo 1.831 do Código Civil atual ao determinar que:

Ao cônjuge ou companheiro sobrevivente, qualquer que seja o regime de bens, será assegurado, sem prejuízo da participação que lhe caiba na herança, o direito real de habitação relativamente ao imóvel destinado à residência da família, desde que seja o único daquela natureza a inventariar (BRASIL, 2002).

Tendo a função social da sucessão corolário do direito de propriedade como forma de redistribuição de riqueza e bem estar social e familiar, o direito real de habitação é uma garantia reconhecida ao cônjuge ou companheiro de continuar a residindo no imóvel, de natureza residencial que durante a convivência servia de lar para o casal ou companheiros, após a morte do outro componente do arranjo familiar, independente de ter direito meatório ou sucessório sobre o bem e independentemente do regime de bens.

Não importa se o imóvel é comum ou exclusivo do falecido, reconhecendo-se o direito real em ambos os casos (STJ, REsp

826.838/RJ, 3.<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Castro Filho, j. 25.09.2006, DJU 16.10.2006, p. 373). E não poderia ser diferente, pois a lei menciona que o imóvel deve ser o único objeto de inventário do falecido e destinado para a residência do casal. Havendo mais de um imóvel com essas características a inventariar, o direito não deve ser reconhecido, pela literalidade da norma (TARTUCE, 2019, p. 348).

Trata-se de um direito real sobre coisa alheia vitalício e personalíssimo, que autoriza o seu uso apenas com os fins de residência, não concedendo a utilização para outras finalidades, ou a retirada de frutos, caso da locação. Inclusive, caso os herdeiros ameacem, turvem ou esbulhem a posse do cônjuge ou companheiro sobrevivente, terá ele legitimidade para a promoção da cabível ação possessória, seja a demanda um interdito possessório, uma ação de manutenção ou uma ação de reintegração de posse.

O direito real de habitação visa proteger o cônjuge ou companheiro sobrevivente, garantindo-lhe o direito de habitação no único imóvel que compõe a herança e sirva de residência para a família. Busca garantir uma qualidade de vida ao viúvo ao estabelecer conforto mínimo, manter uma morada. “Além de impedir que o óbito de um dos conviventes sirva para afastar o outro da residência estabelecida pelo casal” (FARIAS; ROSENVALD, 2017, p.324). Todavia, caso o único imóvel a ser inventariado seja de copropriedade com terceiros, o cônjuge ou companheiro supérstite não terá garantido o direito real de habitação, como já entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ, REsp 1.273.222/SP, 3.<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, j. 18.06.2013, DJe 21.06.2013) e no seu Informativo de nº 441<sup>4</sup>.

O objetivo da lei é permitir que o cônjuge/companheiro sobrevivente permaneça no mesmo imóvel familiar que residia ao tempo da abertura da sucessão como forma, não apenas de concretizar o direito constitucional à moradia, mas também por razões de ordem humanitária e social, já que não se pode negar a existência de vínculo afetivo e psicológico estabelecido pelos cônjuges/companheiros com o imóvel em que, no transcurso de sua convivência, constituíram não somente residência, mas um lar (STJ, REsp 1.582.178/RJ, 3.<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 11.09.2018, DJe 14.09.2018).

O cônjuge ou companheiro sobrevivente tem direito real de habitação sobre o imóvel em que residia o casal, desde que seja o único dessa natureza e que integre o patrimônio comum ou particular do cônjuge falecido no momento da abertura da sucessão.

O fim social da norma é proteger o direito de moradia do cônjuge ou companheiro, direito fundamental reconhecido pelo artigo 6.<sup>o</sup> da Constituição da República Federativa do Brasil que dispõe ser “direitos sociais a educação; a saúde; a alimentação; o trabalho; a moradia;

4 “A viúva não pode opor o direito real de habitação aos irmãos de seu falecido cônjuge na hipótese em que eles forem, desde antes da abertura da sucessão, coproprietários do imóvel em que ela residia com o marido. De fato, o direito real de habitação (arts. 1.611, § 2.<sup>o</sup>, do CC/1916 e 1.831 do CC/2002) tem como essência a proteção do direito de moradia do cônjuge supérstite, dando aplicação ao princípio da solidariedade familiar. Nesse contexto, de um lado, vislumbrou-se que os filhos devem, em nome da solidariedade familiar, garantir ao seu ascendente a manutenção do lar; de outro lado, extraiu-se da ordem natural da vida que os filhos provavelmente sobreviverão ao habitador, momento em que poderão exercer, na sua plenitude, os poderes inerentes à propriedade que detêm. Ocorre que, no caso em que o cônjuge sobrevivente residia em imóvel de copropriedade do cônjuge falecido com os irmãos, adquirida muito antes do óbito, deixa de ter razoabilidade toda a matriz sociológica e constitucional que justifica a concessão do direito real de habitação ao cônjuge sobrevivente, pois não há elos de solidariedade entre um cônjuge e os parentes do outro, com quem tem apenas vínculo de afinidade, que se extingue, à exceção da linha reta, quando da dissolução do casamento. Além do mais, do contrário, estar-se-ia admitindo o direito real de habitação sobre imóvel de terceiros, em especial porque o condomínio formado pelos familiares do falecido preexiste à abertura da sucessão” (STJ, REsp 1.184.492/SE, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 1.<sup>o</sup>.04.2014).



o lazer; a segurança; a previdência social; a proteção à maternidade e à infância; a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

O direito à moradia foi elevado ao *status* de direito fundamental de caráter social, por meio da Emenda Constitucional de nº 26 de 2000. Assegurado como direito fundamental de segunda geração, constitui-se como norma social programática, aquela que se almeja a implementação mediante a realização de políticas públicas. Seguiram-se as trilhas da Declaração Universal dos Direitos do Homem<sup>5</sup>.

Esta declaração, da qual o Brasil é signatário, assegura que o ser humano tenha direito a um padrão de vida que satisfaça suas necessidades humanas, o que inclui a habitação e a moradia. Para tanto, o direito à moradia, inclusive por meio do direito real de habitação ao cônjuge ou companheiro supérstite, deve ser dotado de efetividade.

O direito à moradia deve ser compreendido como um direito essencial à existência humana que vai ao encontro da tese do patrimônio mínimo. Pensar em vida digna sem moradia torna-se insustentável ao ser humano; por se tratar de uma das formas de manifestação de identidade pessoal.

Por outro lado, o direito à moradia é considerado um direito que visa proteger o mínimo existencial de uma vida digna. Todo patrimônio individual está inserido em um contexto de solidariedade e redistribuição, sugerindo apenas que o mínimo existencial deve ser garantido a todos. Logo, pela “teoria do patrimônio mínimo ou mínimo existencial deve-se assegurar à pessoa humana um mínimo de direitos patrimoniais para que viva com dignidade” (TARTUCE, 2019, p. 363).

A partir da ideia contemporânea do discurso da constitucionalização do Direito Civil, as relações humanas estão mais voltadas a efetivar a dignidade dos indivíduos. Ao garantir-se o direito real de habitação ao cônjuge ou companheiro supérstite, preenchidos os requisitos constantes no artigo 1.831 do Código Civil, o legislador se projetou a efetivar o direito à moradia como consectário da teoria do patrimônio mínimo.

Todavia, não se pode perder de mira o cerne do presente artigo, qual seja, a situação de inventariança que envolve apenas um imóvel que era destinado como lar do casal, bem como o tema que atine ao fato de o cônjuge ou companheiro sobrevivente fazer jus ao direito real de habitação.

Ainda que a inventariança se limite a apenas um imóvel, os sucessores deverão arcar com o recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), cuja alíquota máxima é de 8%, apurado pelos entes estaduais, conforme já mencionado anteriormente e que será melhor abordado no capítulo seguinte.

## **Análise de isenções definidas pelos estados federativos quanto a cobrança de ITCMD**

Atualmente, os contribuintes do referido imposto em questão, quais sejam: os beneficiários de quaisquer bens e direitos adquiridos por sucessão, têm se deparado com um grande problema no que diz respeito ao pagamento do tributo devido, ou seja, ao perderem um ente ou, um cônjuge, por exemplo, são surpreendidos, ainda, com a obrigatoriedade no cumprimento de uma obrigação jurídica tributária que, em muitos casos, pode representar a dificuldade do herdeiro ou meeiro de manter-se o único bem imóvel sem aliená-lo para pagar débitos.

Ao analisar, por amostragem, algumas Leis Estaduais referentes à aplicação do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, pode-se verificar que, cada Estado da federação possui legislação própria, com padrões e condições específicas no que tange à cobrança ou isenção de tal tributo, existindo, também, Estado, a exemplo de Alagoas, o qual trata apenas da isenção deste imposto no que se refere: aos proventos e pensões atribuídos aos herdeiros; as doações e legados de peças e obras de arte a museus e instituições de fins culturais; entre outros, como se verifica a partir do artigo 166, da Lei estadual 5.077 de 12 de junho de 1989:

<sup>5</sup> Artigo XXV - Toda pessoa tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência fora de seu controle (BRASIL, 2000).

Art. 166 - São isentos do imposto:

I - Os proventos e pensões atribuídos aos herdeiros;

II - as doações e legados de peças e de obras de arte a museus e instituições de fins culturais, situados neste Estado;

III - as doações as entidades beneficentes

IV - as doações e legados as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (ALAGOAS, 1989).

Conforme se observa a partir da análise da referida legislação alagoana, tem-se que esta não traz em seu texto nenhuma isenção de cobrança sobre a transmissão *causa mortis* relativa a um único bem imóvel deixado pelo *de cujus*.

Ao analisar outras legislações como, por exemplo, a Lei 400 de 22 de dezembro de 1997, do Estado do Amapá, verifica-se a cobrança de uma alíquota de 4% para o imposto objeto de estudo. Contudo, tal legislação, traz a previsão de isenção deste tributo quando se tratar de transmissões hereditárias de prédio de residência que constitua o único bem do espólio, cujo valor não ultrapasse 20.000 UPF/AP, e, desde que a sucessão ocorra apenas em relação ao cônjuge ou filho do *de cujus*.

Art. 76. Ficam isentas do imposto:

II - as transmissões hereditárias de prédio de residência que constitua o único bem de espólio, cujo o valor não ultrapasse 20.000 UPF/AP (vinte mil Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Amapá), desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filhos do *de cujus*; (Redação dada ao inciso pela Lei nº 868, de 31.12.2004, DOE AP de 31.12.2004)

Art. 78. As alíquotas do ITCD são as seguintes: (Redação dada pela Lei nº 868, de 31.12.2004, DOE AP de 31.12.2004)

I - nas transmissões *causa mortis*, 4% (quatro por cento) sobre o valor tributável; (...) (AMAPÁ, 1997).

Tem-se, ainda, sobre a mesma análise, e a título de exemplo, as legislações do Estado da Amazônia, Bahia, Ceará e Minas Gerais, as quais também trazem a previsão de isenção do imposto, entretanto, com previsões e condições completamente distintas.

O Estado da Amazônia, prevê isenção relativa a imóvel urbano ou rural que não ultrapasse R\$100.000,00 (cem mil reais) e que o beneficiário não possua outro imóvel. Já no Estado da Bahia, a legislação estabelece a isenção por sucessão de prédio de residência a cônjuge e a filho de servidor público estadual, quando este seja a única propriedade do espólio e transmissão hereditária de prédio de residência que constitua o único bem do espólio, até o limite de 2.000 (duas mil) UPF-B, desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filho do *de cujus* e que fique comprovado não possuírem outro imóvel.

No que tange ao Estado de Ceará, a legislação traz a hipótese de isenção à transmissão *causa mortis* do patrimônio transmitido pelo *de cujus* ao herdeiro ou legatário, cujo valor do respectivo quinhão ou legado não ultrapasse 7.000 (sete mil) Ufirces. E, por fim, o Estado de

Minas Gerais prevê a isenção relativa a transmissão *causa mortis* de imóvel residencial com valor total de até 40.000 Ufemgs (quarenta mil Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais), desde que seja o único bem imóvel de monte partilhável cujo valor total não exceda 48.000 (quarenta e oito mil) Ufemgs.

Art. 118. São isentos do imposto:

III - transmissão causa mortis de:

a) imóvel, rural ou urbano, cujo valor não ultrapasse R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e o(s) beneficiado(s) não possua(m) outro imóvel; (AMAZÔNIA,1997)

Art. 4º Ficam isentas do imposto:

I - as transmissões, por sucessão, de prédio de residência a cônjuge e filhos do servidor público estadual, falecido, quando esta seja a única propriedade do espólio, desde que comprovem não possuírem, individualmente, em sua totalidade outro imóvel;

II - as transmissões hereditárias de prédio de residência que constitua o único bem do espólio, até o limite de 2.000 (duas mil) UPF-Ba (Unidade de Padrão Fiscal - Bahia) desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filho do “de cujus” e que fique comprovado não possuírem outro imóvel; (BAHIA, 1989)

Art. 8º. São isentas do ITCD:

I – a transmissão causa mortis:

do patrimônio transmitido pelo de cujus ao herdeiro ou legatário cujo valor do respectivo quinhão ou legado não ultrapasse 7.000 (sete mil) Ufirces;

III – a transmissão causa mortis de imóvel rural de área não superior a 3 (três) módulos rurais, assim caracterizados na forma de legislação pertinente, desde que feitas a quem não seja proprietário de imóvel de qualquer natureza. (CEARÁ, 2015)

Art. 3º. Fica isenta do imposto:

I – a transmissão causa mortis de:

a) imóvel residencial com valor total de até 40.000 Ufemgs (quarenta mil Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais), desde que seja o único bem imóvel de monte partilhável cujo valor total não exceda 48.000 (quarenta e oito mil) Ufemgs, excetuando-se os bens descritos na alínea “c” deste inciso;

b) fração ideal de um único imóvel residencial, desde que

o valor total desse imóvel seja de até 40.000 (quarenta mil) Ufemgs e o monte partilhável não contenha outro imóvel nem exceda 48.000 (quarenta e oito mil) Ufemgs, excetuando-se os bens descritos na alínea “c” deste inciso

c) roupa e utensílio agrícola de uso manual, bem como de móvel e aparelho de uso doméstico que guarneçam as residências familiares; (MINAS GERAIS, 2003).

Quando se passa a verificar as condições para cada isenção prevista, tem-se que estas não atendem às necessidades do beneficiário e, tampouco, a função social do tributo no que tange a sua distribuição de terra e concessão de uma vida digna ao cidadão proprietário de um único imóvel (NABAIS, 1994), colocando em risco o seu direito real de moradia, haja vista que para se enquadrar nos casos de isenção prevista nas legislações estaduais, o imóvel deixado pelo *de cuius* deve representar um preço ínfimo de mercado, o qual não condiz com a realidade.

Ademais, conforme se pôde observar, tais imposições legislativas tornam o imposto “brando” em relação a determinado contribuinte, mas excessivamente oneroso em relação a outro, violando o princípio da capacidade contributiva<sup>6</sup> e, por conseguinte, direitos fundamentais dos contribuintes, uma vez que as isenções previstas, nas legislações selecionadas, variam entre imóveis ou quinhões avaliados em: R\$30.000,00 (trinta mil reais), como no Estado do Ceará; R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais), no Estado do Amapá; R\$100.000,00 (cem mil reais), no Estado da Amazônia; R\$144.000,00 (cento e quarenta e quatro mil reais), no Estado de Minas Gerais; além de outra legislação como, por exemplo, a do Estado de Alagoas que não trata, sequer, acerca das isenções sobre transmissão *causa mortis* de bens imóveis.

Ao analisar a legislação de cada Estado, verifica-se a grande disparidade existente em cada uma delas referente ao ITCMD (CARMONA, 2018, p. 1.374), visto existirem unidades as quais consideram a relevância normativa do direito social à moradia, enquanto outras, a ignoram, como no caso do Estado de Alagoas. No extremo oposto, exemplos de unidades federativas em que consta a previsão de que estão isentas de ITCMD as pessoas de baixa renda que comprovadamente não possuam outro imóvel.

Ante a ausência de previsão legal ou a insuficiência legislativa acerca de isenção do ITCMD, muitos contribuintes, sobretudo quando se tratar de único imóvel da inventariança, necessitarão dispor do bem no intuito de cumprirem com as suas obrigações tributárias. O Estado, por sua vez, sob o fundamento tributário, acaba por macular o direito à moradia daqueles que não se enquadraram nos requisitos de isenções previstos pela legislação de cada estado federativo.

Nesta ótica, torna-se imprescindível volver-se à observância da capacidade contributiva do ponto de vista da “desigualdade econômica dos indivíduos e do primado do justo distributivo”. (OLIVEIRA; BORGES, 2016, p. 184)

Ao considerar que o direito à moradia constitui limite à “pressão” fiscal sobre o patrimônio imobiliário, resta apenas saber em quais hipóteses a carga tributária deve ceder em prol do exercício desse direito social de caráter fundamental.

6 De acordo com Carrazza (1980, p.61), há impostos que por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva, sendo o caso do ICMS que, positivamente, com ele não se coaduna. Pois a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria e quem a suporta não é o contribuinte (comerciante ou produtor), mas o consumidor final da mercadoria.

## O direito real de habitação e a capacidade contributiva como critério para a isenção do ITCMD

Através da análise, por amostragem, das isenções do ITCMD, percebeu-se que os Estados federativos têm obstado dos sucessores, sobretudo o cônjuge ou companheiro sobrevivente, o exercício de seu direito fundamental à herança e da proteção à morada do casal, quando são compelidos a alienar o único bem para pagamento do tributo.

Mostra-se um contrassenso os Estados da federação, considerando, sobretudo a insuficiência legislativa acerca de isenção do ITCMD que, após o envio das informações sobre os bens deixados pelo inventariado, avalie os bens imóveis às práticas do mercado imobiliário como forma de impedir a concessão de isenção do imposto, ainda que nas raríssimas hipóteses.

Ao avaliar o bem imóvel do ponto de vista do mercado sem considerar a capacidade do contribuinte, bem como se se trata de único imóvel em que o cônjuge ou companheiro sobrevivente fará jus ao direito real de habitação, a discricionariedade e a autonomia “desmedidas” dos Estados violam a teoria do patrimônio mínimo, na medida em que retira do contribuinte uma das formas de identidade pessoal, pois impossível é pensar em existência digna sem morada (MILAGRES, 2011).

Nesse aspecto, nas palavras de Carmona (2018, p.1363), de fato, a tributação deve servir de garantia à consecução dos direitos fundamentais, mas certo é que, os direitos fundamentais também representam limites à tributação, o que torna imprescindível verificar qual a melhor conduta a ser adotada pelo Estado, qual seja: “tributar para garantir, ou não tributar para não restringir”.

No discurso sociológico sobre tributação de herança, para alguns autores, o imposto justifica-se principalmente fundamentos dos princípios de justiça e igualdade de oportunidades:

In the sociological discourse on inheritance taxation, the tax is mainly justified on the grounds of the principles of justice and equality of opportunity. However, according to the family principle, inheritance taxes interfere with the unity of the family, which could be considered as an entity that outlives the deceased, and undermine family solidarity<sup>7</sup> (WREDE, 2014, p. 12).

A presença de se preservar um patrimônio mínimo aos indivíduos é que completa materialmente o conceito de Estado Democrático de Direito (VILANOVA, 1978, p. 78), encontrando o direito à moradia um limite à tributação.

The optimal tax rate is positive and quantitatively large if the elasticity is low, bequests are quantitatively large and highly concentrated, and society cares mostly about those receiving little inheritance. In contrast, the optimal tax rate can be negative when society cares mostly about inheritors. As in the public debate, the desirability of taxing bequests hinges primarily on wealth inequality and mobility and how social marginal welfare weights are distributed across groups<sup>8</sup>

7 No discurso sociológico sobre a tributação das sucessões, o imposto é principalmente justificado com base nos princípios da justiça e da igualdade de oportunidades. No entanto, de acordo com o princípio da família, o imposto sucessório interfere na unidade da família, que pode ser considerada como uma entidade que sobrevive ao falecido, e prejudica a solidariedade familiar. (tradução nossa)

8 A taxa tributária ótima é positiva e quantitativamente grande se a elasticidade for baixa, os legados forem quantitativamente grandes e altamente concentrados e a sociedade se preocupa principalmente com aqueles que recebem pouca herança. Em contraste, a taxa tributária ideal pode ser negativa quando a sociedade se preocupa principalmente com os herdeiros. Como no debate público, a conveniência de tributar legados depende principalmente da desigualdade de riqueza e mobilidade e como os pesos marginais de bem-estar social são



(PIKETTY; SAEZ, 2013, p. 1851).

Ao se deixar ao alvitre dos Estados aferir os bens imóveis a serem inventariados pautados em sua discricionariedade, acaba por colocar em xeque a função social da sucessão, bem como a função social do tributo como mecanismo de redistribuição de riqueza, corolário do direito de propriedade, direito fundamental que deve ser efetivado, principalmente, pelo executivo.

Ainda que o custo da manutenção estatal deva ser dividido de modo justo por todos os cidadãos, a cobrança dos tributos pelo Estado não deve ser utilizada para “restringir as necessidades fundamentais do indivíduo” (MEIRA, 2012, p. 231-232 e 234).

Logo, diante de uma inventariança de baixo vulto por envolver apenas um bem imóvel que era utilizado para fins de moradia do casal (artigo 1.831 do Código Civil) e a partir da sondagem da capacidade contributiva dos herdeiros, o Tribunal do Rio Grande do Sul entendeu, em situação análoga, que não há necessidade de os herdeiros terem que se desfazer de bens para conseguirem o acesso à Justiça em processo de inventário.

A informação de que espólio apresenta somente um bem imóvel para divisão entre nove herdeiros não permite concluir que estamos tratando de um inventário vultoso onde se possa ter segurança de que as custas do processo serão pagas sem agressão ao direito fundamental de herança dos herdeiros. E é cediço o entendimento da corte que a parte não precisa se desfazer de bens para ter acesso à justiça. Agravo provido. Em monocrática (TJRS, Agravo de Instrumento 409202-72.2013.8.21.7000, 8.ª Câmara Cível, São Leopoldo, Rel. Des. Rui Portanova, j. 11.10.2013, DJERS 17.10.2013).

Diante do julgado acima, filia-se ao entendimento, o qual já vem sendo reiteradamente utilizado no presente trabalho, no sentido de não se tratar de justiça social o fato de um o indivíduo desfazer de seu único bem, utilizado para fins moradia, com vista ao cumprimento de sua obrigação perante o Estado.

Para efetivar o direito fundamental e social à moradia, mostra-se fundante a implementação de Lei Complementar referente ao ITCMD, a fim de estabelecer critérios de isenção do ITCMD por cada Estado da federação.

Nesse sentido, estabelece Silva (2015), a ausência de uma lei geral em matéria de ITCMD, mesmo respeitados os limites constitucionais, propicia aos Estados-Membros e DF a definição de regras extremamente dissonantes entre si, no que concerne, inclusive, ao estabelecimento das alíquotas aplicáveis sobre as transmissões gratuitas, bem como regras distintas referente a isenção do imposto.

É sabido que a própria Constituição da República de 1988 estabelece em seu artigo 146, III, que: “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” (BRASIL, 1988).

Assim, após a edição da Lei Complementar, propõe-se, posteriormente, uma reforma das leis estaduais quanto aos critérios de isenção de imposto. Para tanto, deve-se incluir entre as já definidas, a isenção do ITCMD quando se tratar de único imóvel a ser inventariado era utilizado para fins de moradia, e o cônjuge ou companheiro supérstite faça jus ao direito real de habitação, nos termos do artigo 1831 do Código Civil, desde que comprovada sua carência econômica, nos termos do Decreto-Lei nº 1.876, de 1981, que considera carente, ou de baixa renda, o responsável por imóvel cuja renda familiar mensal seja igual ou inferior a cinco salários mínimos, ou que esteja inscrito no Cadastro Único Para Programas Sociais do Governo Federal.

A edição de Lei complementar em matéria de ITCMD vai ao encontro do disposto no § distribuídos entre os grupos.” (tradução nossa)

1º do artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil, na medida em que 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. (BRASIL, 1988)

### Considerações Finais

O evento *mortis causa* de um sujeito enseja a abertura da sucessão e, por consequência, ocorrerá a transmissão hereditária do patrimônio deixado pelo autor da herança. Tal fato tem relevância tributária flagrante já que se constitui em fato gerador de imposto: o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Como descrito, é salutar a inquietude quando se tem a inventariança envolvendo um único bem imóvel que era destinado para fins de moradia do casal ou dos companheiros. Isto porque o artigo 1.831 do Código Civil hodierno determina que ao cônjuge ou companheiro supérstite, qualquer que seja o regime de bens, será assegurado, sem prejuízo da participação que lhe caiba na herança, o direito real de habitação relativamente ao imóvel destinado à residência da família, desde que seja o único daquela natureza a inventariar.

O olhar do legislador infraconstitucional volveu-se a efetivar o direito fundamental à moradia, na medida em que a função social da herança busca redistribuir riquezas e, por conseguinte, garantir o mínimo existencial do viúvo.

Todavia, por meio de amostragens de algumas Leis Estaduais referentes à aplicação do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, pode-se verificar que, em total inobservância à hierarquia do sistema normativo, cada Estado da federação possui legislação própria, com padrões e condições específicas no que tange à cobrança ou isenção de tal tributo.

Ainda que o constituinte originário, em seu artigo 155 tenha definido aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, diante das disparidades existentes nas legislações estaduais quanto aos critérios de isenções referente ao ITCMD, os Estados, sob o fundamento tributário, acabam por macular o direito à moradia daqueles que não se enquadraram nos requisitos de isenções previstos pela legislação de cada estado federativo.

Ao tributar, imponderadamente, pela preservação dos cofres públicos em detrimento da condição do sucessor, mais especificamente do cônjuge ou companheiro sobrevivente que exerce no imóvel inventariado sua morada, implica a validação do abuso de direito dos Estados, com a respectiva negação de a própria função social do tributo.

Ao inobservarem o direito social à moradia como critério para isenção do ITCMD, promove-se uma expropriação, ainda que indireta, pois muitos contribuintes, se tratando de único imóvel do monte partível, necessitarão dispor do bem no intuito de cumprirem com as suas obrigações tributárias.

O direito à moradia deve constituir limite fiscal para cobrar ITCMD considerando, *in casu*, se tratar de único imóvel residencial com vistas a garantia de uma existência digna a busca pela efetividade de tal direito, fundamental e social.

Mas para além de ser o único imóvel residencial que era utilizado como moradia do casal, em atenção ao §1º do artigo 145 da Constituição brasileira, deve-se volver à observância da capacidade contributiva do ponto de vista da desigualdade econômica dos indivíduos e do primado do justo distributivo.

Com vista à cumprir as funções sociais do tributo e da herança, propõe-se a edição de Lei Complementar em matéria de ITCMD, até então inexistente em nosso ordenamento jurídico, a fim de dispor acerca dos limites referentes a cobrança do referido imposto quando se tratar de o único imóvel a ser inventariado ser utilizado para fins de moradia, e o cônjuge ou companheiro supérstite faça jus ao direito real de habitação, nos termos do artigo 1831 do Código Civil, desde que comprovada sua carência econômica, nos termos do Decreto-Lei nº 1.876, de 1981, que considera carente, ou de baixa renda, o responsável por imóvel cuja renda familiar mensal seja igual ou inferior a cinco salários mínimos, ou que esteja inscrito no Cadastro Único Para Programas Sociais do Governo Federal.

Tal Lei Complementar se pautaria em critérios de justiça social. Ao se estabelecer um Estado Democrático de Direito cujo fundamento da República é garantir e, por conseguinte, efetivar a dignidade da pessoa humana, mostra-se fulcral a materialização do direito à moradia nos casos em que o cônjuge ou companheiro tenha direito real de habitação.

Considerando que o direito à moradia é norma programática, a tributação não pode preponderar à um direito fundamental, mesmo porque, deve ser vista como instrumento social, sendo justa, na medida em que visa promover políticas protecionistas, inclusive redistribuição de renda, de terra e redução das desigualdades.

A edição da referida Lei Complementar encontra previsão na própria Constituição da República federativa do Brasil de 1988, por isso não se pauta inconstitucional, mesmo porque o seu pano de fundo consiste em efetivar o direito fundamental à moradia, tida como norma programática.

Não violaria o pacto federativo, pois mesmo que a Constituição estabeleça uma descentralização da receita e competência tributárias, a Lei Complementar não impediria que os estados federados legislassem sobre o tema, mas, ao revés, forçaria que sua legislação estadual volvesse ao cumprimento da função social do tributo, tendo como motes a redistribuição de renda e redução das desigualdades sob o primado da dignidade da pessoa humana.

## Referências

ALAGOAS. **Lei Nº 5077 De 12 De Junho De 1989**. Disponível em: <http://intranet.cbm.al.gov.br/app/webroot/arquivos/legislacao/Lei%205.077%20Codigo%20Tributario%20AL.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2019.

ALBUQUERQUE, Ana Rita Vieira. **Da Função Social da Posse**. Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris, 2002.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

AMAPÁ. **Decreto nº 3.601 de 29/12/2000 - Estadual – Amapá**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=118679>. Acesso em: 30 ago. 2019.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2007.

AMAZÔNIA. **Lei Complementar Nº 19 DE 29/12/1997**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=119561>. Acesso em: 30 ago. 2019.

BAHIA. **Lei nº 4.826 de 27/01/1989**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120347>. Acesso em: 30 ago. 2019.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**/ Diego Bonfim. 1. Ed – São Paulo: Noeses, 2015.

CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli; OLIVEIRA, Fernanda Loures de. **Direito social à moradia como limite à incidência do ITCMD sobre imóveis de famílias carentes**. Revista de Direito da Cidade. Rio de Janeiro. vol. 10, nº 3. P. 1357-1379. Set. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário Tratado dos Sistemas**. 22 ed., trad. de Luiz Roberto Monzani, in Os Pensadores, São Paulo, Ed. Abril, 1980.

CARVALHO NETTO, Menelick de. **Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado Democrático de Direito**. Revista de Direito Comparado, Belo Horizonte, v. III, 1997.

CEARÁ. **Lei Nº15.812, de 20.07.15**. Disponível em: <https://bela.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/datas-comemorativas/item/3589-lei-n-15-812-de-20-07-15-d-o-23-07-15>. Acesso em: 30 ago. 2019.

CHEVALLIER, Jacques. **O Estado de Direito**. Trad. Antônio Araldo Ferraz Dal Pozzo; Augusto Neves Dal Pozzo. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (org.) **Estatuto da Cidade, comentários à Lei Federal 10.257/2001**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FACHIN, Luis Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1988.

FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Direitos Reais**. 6 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. 8 ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2012.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. São Paulo: RT, 2002.

GRILLO, Marcelo Gomes Franco. **Instituições de direito público e privado**. São Paulo: Atlas, 2020.

GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito das Coisas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **O Controle Das Políticas Públicas Pelo Poder Judiciário**. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/article/viewFile/1964/1969>. Acesso em: 05 de jul. de 2013.

LEAL, Rogério Gesta. **A Função Social da Propriedade e da Cidade no Brasil**. Santa Cruz do Sul: Livraria do Advogado, 1998.

LUHMANN, Niklan. **Introdução à teoria dos sistemas**. São Paulo: Vozes, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARÉS, Carlos Frederico. **A Função Social da Terra**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2003  
MARRA, Natalia Cardoso. **Políticas Públicas de Habitação e a Efetivação do Direito Social e Fundamental à Moradia**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3309.pdf>. Acesso em: 18 de dez. de 2021.

MARTINS-COSTA, Judith. Comentário ao artigo 5º, XXX. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

- MILAGRES, Marcelo de Oliveira. **Direito à Moradia**. São Paulo: Atlas, 2011.
- MINAS GERAIS, **Decreto Nº 47.616, de 11 de Fevereiro de 2019 - SEF/MG**. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2019/d47616\\_2019.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2019/d47616_2019.htm). Acesso em: 30 ago. 2019.
- MORIN, Edgar. **Ciência com Consciência**. Trad. Maria D. Alexandre e Maria Alice Sampaio Dória. 14. ed. Rio de Janeiro: Berttrand Brasil, 2010.
- MOTTA, Luana Dias. **A Questão da Habitação no Brasil: Políticas Públicas, Conflitos Urbanos e o Direito à Cidade**. Disponível em: [http://conflitosambientaismg.lcc.ufmg.br/geral/anexos/txt\\_analitico/MOTTA\\_Luana\\_-\\_A\\_questao\\_da\\_habitacao\\_no\\_Brasil.pdf](http://conflitosambientaismg.lcc.ufmg.br/geral/anexos/txt_analitico/MOTTA_Luana_-_A_questao_da_habitacao_no_Brasil.pdf). Acesso em: 30 ago. 2019.
- NABAIS, José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Liv Almedina, 1998.
- NOVOA. Cesár García. **El Concepto De Tributo**. 1 Ed. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina. 2012.
- OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. **Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.
- PACHECO, Ana Sophia Assis. **Dos Impostos Fiscais aos Impostos Extrafiscais: Do Estado Liberal ao Estado Social. Da Extrafiscalidade**. Coordenação: Manuel Pires. Lisboa. 2011.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.
- PENTEADO, Luciano de Camargo. **Direito das Coisas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.
- PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil- Direitos Reais**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. vol. IV. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- PEREIRA, Lafayette Rodrigues; TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. **Direito das Coisas**. Ed. fac-similar. Brasília, DF: Senado Federal: Superior Tribunal de Justiça, 2004.
- PIKETTY, Thomas e SAEZ, Emmanuel. **A Theory Of Optimal Inheritance Taxation**. *Econometrica*, Vol. 81, No. 5 (September, 2013), 1851–1886. Disponível em: <https://sci-hub.tw/https://doi.org/10.3982/ECTA10712>. Acesso em: 08 jun. 2020.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro, 2011.
- SCHEVE, Kenneth e STASAVAGE. **Democracy, War, and Wealth: Lessons from Two Centuries of Inheritance Taxation**. *American Political Science Review* Vol. 106, February 2012. Disponível em: <https://sci-hub.tw/https://doi.org/10.3982/ECTA10712>. Acesso em: 08 jun. 2020.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- SILVA. Marcos Ricardo Cruz da. **Porque precisamos de uma Lei Geral de ITCMD?** Disponível



em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=319527](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=319527)>.  
Acesso em: 05 set. 2019.

STANLEY, Adriano. **Direito das Coisas**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A influência dos direitos fundamentais no direito privado**: o caso brasileiro. In: NEUNER, Jörg; MONTEIRO, Antônio Pinto (orgs.). *Direitos Fundamentais e Direito Privado uma perspectiva de direito comparado*. Coimbra: Ed. Almedina, 2007.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das sucessões**. vol. 6, 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

TEPEDINO, Gustavo. **Temas de Direito Civil**. 4 ed. São Paulo, Editora Renovar, 2008.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: Direitos Reais**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WREDE, Mathias. **Fair inheritance taxation in the presence of tax planning**. *Journal of Behavioral and Experimental Economics* 51 (2014) 12–18. Disponível em: <https://sci-hub.tw/https://doi.org/10.1016/j.socec.2014.03.007>. Acesso em: 08 jun. 2020.

Recebido em 01 de abril de 2021.  
Aceito em 28 de setembro de 2021.