



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DESEMBARGADOR PRESIDENTE DO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE GOIÁS – CORTE ESPECIAL**

A ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – SEÇÃO DE GOIÁS (OAB/GO), serviço público dotado de personalidade jurídica própria, inscrita no CNPJ sob o nº 02.656.759/0001-52, por intermédio do seu Conselho Seccional, com sede na Rua 1.121, nº 200, Setor Marista, Goiânia/GO, CEP 74.175-120, onde serão recebidas as comunicações processuais de estilo; com fulcro no art. 60, VI, da Constituição do Estado de Goiás (CE/GO), no art. 105, V, “a”, do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB, no art. 282 e seguintes do Código de Processo Civil (CPC), bem como nas disposições da Lei nº 9.868/1999, sem prejuízo de quaisquer outros dispositivos constitucionais e legais aplicáveis; vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, propor a presente

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
COM PEDIDO CAUTELAR**

em face da **ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS**, com sede no Palácio Alfredo Nasser, Alameda dos Buritis, nº 231, Setor Oeste, Goiânia/GO, CEP 74.115-900, responsável pela edição da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, representada pelo seu Presidente, atualmente o Deputado Estadual **HELIO DE SOUSA**, pelas razões a seguir expostas:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



1 – DAS NORMAS IMPUGNADAS – Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

A presente arguição de inconstitucionalidade tem por objeto normas dispostas na Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, publicada no Diário Oficial do Estado de Goiás (DO/GO) nº 21.582, em 06 de maio de 2013, visando produzir efeitos 90 (noventa) dias após esta data.

Como será exaustivamente demonstrado em linhas posteriores, trata-se de uma lei ordinária que modifica substancialmente o regime jurídico do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD) em Goiás, ao arrepio das normas constitucionais que limitam o poder de tributar conferido aos entes federativos. Confira-se a transcrição dos dispositivos cujas normas veiculam as referidas alterações, objeto da presente impugnação:

Lei nº 18.002/2013, de 06 de maio de 2013

Art. 1º Os dispositivos a seguir enumerados da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte alteração:

“Art. 72. O ITCD incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos por:

- I - Sucessão legítima ou testamentária, inclusive na sucessão provisória;
- II - Doação, inclusive com encargos ou ônus.

.....
§ 2º Doação é:

I – ato contratual ou a situação em que o doador, por liberalidade, transmite bem, vantagem ou direito de seu patrimônio ao donatário que o aceita, expressa, tácita ou **presumidamente**;

II – **a cessão não onerosa**, a renúncia em favor de determinada pessoa, a instituição convencional de direito real e o excedente de quinhão **ou de meação**.

[...]

§ 6º Considera-se excedente de quinhão, o valor atribuído ao herdeiro, superior à fração ideal a qual faz jus e, excedente de meação, o valor



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"

atribuído ao meeiro, cônjuge ou companheiro, superior à fração ideal a qual fazem jus.

§ 7º A hipótese prevista no inciso I do *caput* compreende a transmissão do montante acumulado na provisão constituída com os aportes financeiros realizados em planos de previdência privada e seguro de pessoas nas modalidades de **Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL)**, **Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL)** ou outra semelhante, decorrente de resgate promovido pelos beneficiários em razão do falecimento do participante ou segurado na fase de diferimento do plano.

§ 8º Para os efeitos de cálculo do excedente de meação de que trata o § 6º do presente artigo, observado o regime de bens do casamento, será considerado também o montante acumulado na provisão constituída com os aportes financeiros realizados em planos de previdência privada e seguro de pessoas nas modalidades de Plano Gerador de Benefício Livre (**PGBL**), Vida Gerador de Benefício Livre (**VGBL**) ou outra semelhante, quando a partilha de bens dos cônjuges ou conviventes ocorrer na fase de diferimento do plano e estiver garantido o direito de resgate.

Art. 72-A. **Caracteriza-se doação:**

I – a **transmissão onerosa** da propriedade ou a instituição onerosa de direito real, **em favor de pessoa que não comprove o pagamento por meio de recursos próprios;**

II – a **transmissão onerosa de bem ou direito**, na situação em que uma pessoa os adquire de outrem e **o pagamento é efetuado por um terceiro que age como interveniente pagador**, expressa ou **implicitamente;**

III – o valor recebido em contrato de **empréstimo firmado entre ascendente e descendente** ou entre a **empresa e sócio com ausência de:**

- a) **prazo de devolução** do empréstimo;
- b) **remuneração do capital;**
- c) **correção monetária;**
- d) **registro do contrato** de empréstimo;

IV – a **integralização ou aumento de capital social por pessoa que não comprove que o fez por meio de recursos próprios;**

V – a **cessão onerosa em que o cessionário não comprove o pagamento por meio de recursos próprios;**

VI – a **utilização de reservas de lucros, lucros acumulados e lucros dos exercícios seguintes em pagamento de ações ou quotas em contrato firmado ao capital social;**



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"

VII - a transferência para sócio ou acionista que detenha a sua propriedade das quotas ou ações, de lucros acumulados e reservas, mediante incorporação ao capital social;

VIII – a diferença positiva entre o valor de mercado:

- a) da quota ou ação e o valor nominal expresso no contrato social ou em livro de transferência de ações;
- b) do bem ou direito e o valor nominal expresso no contrato social ou contrato de compra e venda;
- c) do bem ou direito e o valor utilizado quando da integralização ou aumento de capital, proporcional à participação dos sócios que se beneficiarem.

Art. 73.....

I – na transmissão *causa mortis* ou por doação de imóvel situado neste Estado e o direito a ele relativo, ainda que:

- a) o processo de inventário, arrolamento, **dissolução judicial de sociedade conjugal ou de união estável** esteja tramitando ou venha tramitar em outra unidade da Federação ou no exterior;
- b) a escritura pública de inventário, partilha, **dissolução consensual de sociedade conjugal ou de união estável** seja lavrada em outra unidade da Federação;
- c) o doador, donatário, herdeiro, legatário, **cedente ou cessionário** não tenha domicílio ou residência neste Estado;

I-A – a transmissão *causa mortis* de bem móvel ou direito, quando:

[...]

- b) o herdeiro ou legatário tiver domicílio neste Estado e o processo de inventário esteja tramitando ou venha a tramitar **no exterior**;
- c) o herdeiro ou legatário tiver domicílio neste Estado, e o *de cujos* possuía bens, era **domiciliado ou residente no exterior**, ainda que o processo de inventário esteja tramitando ou venha a tramitar no Brasil;

[...]

II – a doação de bem móvel ou direito, quando:

[...]

- b) o doador não tiver residência ou domicílio no Brasil e o donatário for domiciliado neste Estado;

III – o excedente de quinhão **ou de meação** em relação aos bens e direitos sujeitos à tributação neste Estado, **ainda que o patrimônio**



atribuído ao donatário seja composto de bens e direitos sujeitos à tributação por mais de uma unidade da Federação.

[...]

.....
Art. 74.

[...]

II -

c) do ato da doação, ainda que com reserva de direito real, a título de adiantamento da legítima, ou **cessão não onerosa**;

[...]

e) da partilha, que beneficiar uma das partes, em relação ao excedente de:

[...]

2. meação, decorrente de dissolução de sociedade conjugal ou união estável, por sentença ou escritura pública;

[...]

.....
Art. 77. A base de cálculo do ITCD é o **valor de mercado** do bem ou direito transmitido por causa mortis ou por doação.

§1º O **valor de mercado** é apurado mediante avaliação judicial ou avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual e expresso em moeda nacional na data da declaração ou da avaliação.

§2º A base de cálculo do ITCD deve ser submetida à homologação, considerando-se homologada com a aprovação, pela Fazenda Pública Estadual, do **valor de mercado** do bem ou direito transmitido.

.....
§4º Na falta de entrega da Declaração do ITCD Doação no prazo legal e não havendo elementos para avaliar bens e direitos na data do fato gerador, a Fazenda Pública Estadual pode realizar avaliação e mediante **método de ajuste de valor**, encontrar a base de cálculo naquela data.

§5º Havendo discordância por parte da Administração Tributária quanto ao valor atribuído aos bens e direitos pelo sujeito passivo, cabe à Fazenda Pública Estadual realizar avaliação e sendo constatada diferença positiva entre o valor da avaliação e o valor atribuído, deve efetuar o lançamento do valor relativo à diferença verificada.

[...]



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"

Art. 77 – B. Nos seguintes casos específicos, considera-se base de cálculo:

I – na transmissão de acervo patrimonial de sociedade simples ou de empresário individual, o valor do patrimônio líquido **ajustado a valor de mercado**, verificado em balanço especialmente levantado, na data da declaração ou da avaliação, acrescido de aviamento;

II – na transmissão de ações de sociedades de capital fechado ou de quotas de sociedade empresária, o valor da ação ou quota obtido por meio do patrimônio líquido **ajustado a valor de mercado**, verificado em balanço especialmente levantado, na data da declaração ou da avaliação, acrescido de aviamento;

III – na transmissão de ações de sociedade anônima de capital aberto, o valor de sua cotação média na Bolsa de Valores na data da transmissão, ou na imediatamente anterior quando não houver pregão ou quando essas não tiverem sido negociadas naquele dia, regredindo-se, se for o caso, até o máximo de cento e oitenta dias, ou o valor obtido por meio do patrimônio líquido **ajustado a valor de mercado**, verificado em balanço especialmente levantado, na data da declaração ou da avaliação, acrescido de aviamento;

IV – o valor integral do bem na transmissão não onerosa, com reserva ao transmitente de direito real;

V – na instituição de direito real:

a) 20% (vinte por cento) do **valor de mercado** integral do bem por ano ou fração de ano de duração do gravame, limitado a 100% (cem por cento), quando por prazo determinado;

b) o **valor de mercado integral do bem**, quando por prazo indeterminado;

VI – na transmissão *causa mortis* o valor do saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor;

VII – na hipótese de excedente de quinhão ou de **meação** em que haja mais de uma unidade da Federação competente para exigir o imposto, o valor obtido da seguinte forma:

a) calcula-se o índice da proporção dos bens sujeitos à tributação neste Estado, mediante a divisão do **valor de mercado** dos bens situados neste Estado que couberem ao donatário pelo **valor total de mercado** dos bens que lhe couberem neste Estado e em outras unidades da Federação;

b) apura-se o excedente de quinhão **ou de meação**;



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"

c) multiplica-se o índice apurado na alínea "a" pelo valor do excedente do quinhão **ou meação** apurado.

[...]

.....
Art. 84.

§ 2º O ITCD deve ser **pago em parcela única antes:**

I - de proferida a sentença:

a) **no processo de inventário;**

b) **na dissolução de sociedade conjugal ou união estável;**

II - de protocolizar a petição inicial de inventário, na partilha amigável, nos termos previstos nos arts. 1.031 a 1.034 do Código de Processo Civil;

[...]

IV - da lavratura da escritura pública de inventário, partilha, dissolução consensual de sociedade conjugal ou união estável;

[...]

.....
Art. 88-A. Deve o contribuinte comprovar a quitação do imposto, o reconhecimento do direito à não incidência ou à concessão de isenção, juntando:

I - na petição inicial ou no curso de processo judicial, antes do proferimento da sentença relativa a:

a) **juízo de partilha ou adjudicação, em processo de inventário;**

b) **dissolução judicial de sociedade conjugal ou união estável;**

II - no pedido, antes do ato de lavratura da escritura pública relativa a:

[...]

b) **dissolução consensual de sociedade conjugal ou união estável.**

[...]

Art. 88-B. Devem enviar à Secretaria de Estado da Fazenda, conforme dispuser o regulamento:

I - a Junta Comercial do Estado de Goiás -JUCEG- e os cartórios de registros de pessoas jurídicas, informações sobre os atos levados a registro relativos às doações de participações societárias de cotas e de ações de pessoas jurídicas;



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"

II - os titulares dos Tabelionatos de Notas, as informações referentes à lavratura de escritura de inventário, partilha, dissolução consensual de sociedade conjugal ou união estável, doação e instituição de direito real;

III - as varas de famílias e sucessões, as informações referentes às sentenças de inventário, partilha, dissolução consensual de sociedade conjugal ou união estável.

Art. 88-C. Somente mediante apresentação da avaliação dos bens e direitos pela Fazenda Pública Estadual, os titulares:

I - dos Tabelionatos de Notas, formalizarão as escrituras de dissolução consensual de sociedade conjugal ou união estável;

II - de cartórios, procederão ao registro de imóveis constantes de sentença de dissolução de sociedade conjugal ou união estável.

Parágrafo único. Em processo de dissolução de sociedade conjugal ou união estável a sentença deve estar acompanhada de avaliação administrativa ou judicial dos bens e direitos.

Art. 88-D. As entidades de previdência complementar, seguradoras e instituições financeiras prestarão informações sobre os planos de previdência privada e seguro de pessoas nas modalidades de Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL), Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) ou outra semelhante, sob sua administração, nas formas e condições previstas em regulamento.

.....
[...]

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos depois de 90 (noventa) dias contados da sua publicação. (grifos nossos)

Para evitar remissões enfadonhas e confusas ao longo da presente exordial, a referência a tais dispositivos será feita diretamente. Por exemplo, em vez de falar-se no “art. 72-A, acrescentado à Lei Estadual de Goiás nº 11.651/1991 pelo art. 2º da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013”, referir-se-á, de forma direta, ao “art. 72-A da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013”.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



2 – DA COMPETÊNCIA

Nos termos do art. 125, § 1º, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), o constituinte determinou que cumpre às Constituições dos Estados-membros a definição da competência dos seus respectivos Tribunais de Justiça, conferindo-lhes a iniciativa da lei de organização judiciária, observadas as normas constitucionais federais. No § 2º do citado dispositivo, estabeleceu-se, ainda, que incumbe aos Estados-membros instituir representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da respectiva Constituição Estadual, *in verbis*:

Art. 125. [...]

§ 2º **Cabe aos Estados a instituição de representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual**, vedada a atribuição da legitimação para agir a um único órgão. (grifo nosso)

A Constituição do Estado de Goiás, por sua vez, dispôs que o Tribunal de Justiça de Goiás possui competência privativa para processar e julgar ação direta de inconstitucionalidade (ADIn) de lei estadual em face da Constituição do Estado de Goiás, nos termos do art. 46, VIII, alínea "a", com a redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 46/2010:

Constituição Estadual de Goiás de 1989

Art. 46. **Compete privativamente ao Tribunal de Justiça:**

[...]

VIII - processar e julgar originariamente:

a) **a ação direta de inconstitucionalidade** e a ação direta de constitucionalidade **de lei** ou ato estadual e municipal, **em face da Constituição do Estado, e o pedido de medida cautelar a ela relativo;**

[...] (grifo nosso)



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



A par da matriz constitucional de distribuição de competência, o Regimento Interno do Tribunal de Justiça de Goiás (TJ-GO) dispôs que compete ao seu Órgão Especial processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei estadual em face da Constituição Estadual, nos termos do art. 9º-B, I:

Regimento Interno do Tribunal de Justiça de Goiás

Art. 9º-B. **Compete ao Órgão Especial processar e julgar:**

I - **as ações diretas de inconstitucionalidade de leis** e de atos normativos **estaduais** e municipais, **em face da Constituição Estadual, e os pedidos cautelares nelas formulados;**

[...] (grifo nosso)

Convém salientar, ainda, que a autoridade judiciária encarregada de presidir a Corte Especial é o eminente Desembargador Presidente do Tribunal de Justiça de Goiás, nos termos do art. 9º do citado Regimento Interno:

Regimento Interno do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás

Art. 9º O Órgão Especial compõe-se dos dezessete desembargadores mais antigos do Tribunal de Justiça.

§ 1º O Presidente, o Vice-Presidente e o Corregedor-Geral da Justiça comporão o Órgão Especial, independentemente da ordem de antiguidade, observado o limite fixado no caput.

§ 2º **O Órgão Especial é presidido pelo Presidente do Tribunal** e, em sua falta ou impedimento, sucessivamente, pelo Vice-Presidente e pelo desembargador mais antigo.

[...] (grifo nosso)

Portanto, não restam dúvidas de que a presente ação direta de inconstitucionalidade está dirigida à autoridade que preside o órgão competente para dele conhecer e julgar, a Corte Especial do Tribunal de Justiça de Goiás, cumprindo-lhe zelar pela supremacia da Constituição Estadual, em simetria à estrutura normativa federal de controle concentrado de constitucionalidade.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



3 – DA LEGITIMIDADE ATIVA

A ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – SEÇÃO DE GOIÁS possui legitimidade ativa para propor a ação direta de inconstitucionalidade de lei estadual em face da Constituição do Estado de Goiás, conforme o disposto no art. 60 da CE-GO/1989, com a redação dada pela EC nº 46/2010, *in verbis*:

Constituição Estadual de Goiás de 1989

Art. 60. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais, contestados em face desta Constituição:

[...]

VI – a **Ordem dos Advogados do Brasil – Seção de Goiás;**

[...] (grifo nosso)

É importante lembrar que a legitimidade ativa da OAB/GO é plena (universal), dada a sua singular relevância para a defesa dos direitos do cidadão e da ordem jurídica no sistema federativo da democracia brasileira. *Status* que a diferencia das entidades sujeitas à satisfação do requisito de pertinência temática estabelecido, de forma expressa, no art. 60, § 7º, da CE-GO/1989; condição, diga-se de passagem, assaz restritiva para a propositura da ADIn.

4 – DA LEGITIMIDADE PASSIVA

A ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS possui legitimidade para figurar no polo passivo da presente ADIn. Trata-se do órgão encarregado de deliberar sobre todas as matérias de competência do Estado de Goiás (art. 10 da CE-GO/1989), responsável pela edição da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, a qual foi sancionada pelo Governador do Estado de Goiás.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



5 – DA INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL

Segundo observa o Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Gilmar Ferreira Mendes, os vícios formais traduzem defeitos de formação do ato normativo em relação aos seus pressupostos, isto é, pela inobservância de normas de ordem técnica ou procedimentais, ou pela violação de regras de competência.¹ Consoante essa lição, passemos a apontar e discorrer sobre os vícios formais que invalidam a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013.

5.1 – Da inobservância da regra da anterioridade do exercício financeiro

Conforme já exposto, a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 foi publicada no DO/GO nº 21.582, em 06 de maio de 2013, visando produzir efeitos 90 (noventa) dias após esta data, conforme determina o seu art. 5º. Isso significa que essa lei produziu efeitos a partir de agosto de 2013, demonstrando clara inobservância à regra da anterioridade do exercício financeiro, limite ao exercício do poder de tributar dos entes federativos e garantia fundamental do contribuinte, previsto no art. 102, III, alínea "b", da CE-GO/1989, e também no art. 150, II, alínea "b", da CF/1988, no intuito de resguardar a possibilidade de planejamento econômico do cidadão para o ano seguinte.

Logo, quaisquer lançamentos e/ou exigências relativos ao ITCD realizados até 01 de janeiro de 2014, com base nas alterações da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, são completamente inválidos, devendo ser declarados sem qualquer efeito e, conseqüentemente, tornar possível àqueles que tenham recolhido indevidamente esse imposto pleitear a repetição do indébito.

¹ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Note-se que, nada obstante a declaração de invalidade ocorrer em exercício financeiro posterior à publicação da Lei 18.002/2013, não há perda de objeto deste pedido em razão dos efeitos *erga omnes* e vinculantes da decisão, conforme preconizado no § 6º do art. 60 da CE-GO/1989, fulminando de nulidade qualquer ato administrativo que efetue o lançamento do imposto cujo fato gerador tenha ocorrido em 2013, assim como qualquer decisão judicial que o confirme, desafiando, inclusive, reclamação constitucional perante este Órgão Especial, que declarará a nulidade do ato ou a cassação da decisão judicial, conforme o caso.

A *contrário sensu*, na ausência de pronunciamento deste Órgão Especial, presumir-se-ia válido o lançamento tributário, compelindo o contribuinte a ajuizar ação para obter o pronunciamento de anulação do lançamento tributário.

5.2 – Da usurpação da competência dos Municípios

A Constituição Federal de 1988 determina que, aos Estados-membros e ao Distrito Federal, competem instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD (art. 155, I, da CF/1988). Desse modo, cada Estado-membro (ou o Distrito Federal) pode instituir e cobrar os tributos de sua competência, ressalvando-se à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, conforme o art. 146 da CF/1988, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I – **dispor sobre conflitos de competência**, em matéria tributária, entre a União, os Estados, os Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



- a) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- [...] (grifo nosso)

Em sintonia com as normas constitucionais federais, a Constituição Estadual de Goiás de 1989 dispôs que compete ao Estado de Goiás instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos. Vale conferir o disposto no art. 104, I, da CE-GO/1989, com a redação e os acréscimos dados pela EC nº 46/2010:

Constituição Estadual de Goiás de 1989

Art. 104. Compete ao Estado instituir impostos sobre:

I - transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos;

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado, quando neste situar-se o bem;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado, quando neste estiver sendo processado o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador;

III – poderá ser instituído pelo Estado, na conformidade de lei complementar federal, quando:

a) o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) o "de cujus" possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

[...] (grifo nosso)

No texto constitucional goiano também se encontra previsto, de forma expressa, que se aplicam ao Estado de Goiás e seus Municípios as



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



disposições de lei complementar federal que regulem conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, nos termos do art. 101, § 3º, III, da CE-GO/1989:

Constituição Estadual de Goiás de 1989

Art. 101 - O Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§ 3º Aplicam-se ao Estado e aos Municípios as disposições da lei complementar federal que:

I - regulem conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regulem as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabeleçam normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados, nos termos da Constituição da República.

[...] (grifo nosso)

Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN), recepcionado com o *status* de lei complementar pela Constituição Federal de 1988, disciplina parcialmente o ITCMD, referindo-se tão-só à transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Senão, vejamos o disposto no art. 35 do CTN:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



I – **a transmissão**, a qualquer título, **da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis**, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – **a transmissão**, a qualquer título, **de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia**;

III – **a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II**.

[...] (grifo nosso).

Isso porque, com o advento da Constituição Federal de 1988, esse imposto, que até então era da competência estadual, foi reconfigurado em 02 (duas) novas espécies tributárias. Com isso, os municípios foram contemplados com a competência para instituir e cobrar pela *parcela* do imposto anterior que dizia respeito à transmissão onerosa de bens imóveis *inter vivos*.

Assim, o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, a título de doação ou *causa mortis*, remanesceu sob a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal (art. 155, I, da CF/1988). Já a transferência de bens imóveis (ou direitos a eles relativos) *inter vivos*, e por ato oneroso, foi eleita como hipótese de incidência do Imposto de Transmissão de Bens *inter vivos* (ITBI), atribuindo-se aos Municípios a competência para a sua instituição/cobrança (art. 156, II, da CF/1988).

O texto constitucional goiano reitera essa divisão de competências da Constituição Federal, conforme o disposto no art. 105, II, da CE-GO/1989:

Constituição Estadual de Goiás de 1989

Art. 105 - **Compete aos Municípios instituir imposto sobre:**

[...]

II - **transmissão “inter vivos”**, a qualquer título, **por ato oneroso, de bens imóveis**, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos e sua aquisição;

O art. 72-A, I e II, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 traz normas que alargam radicalmente a hipótese de incidência do ITCD. Vejamos o disposto nesse dispositivo:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 72-A. Caracteriza-se doação:

I – a transmissão onerosa da propriedade ou a instituição onerosa de direito real, em favor de pessoa que não comprove o pagamento por meio de recursos próprios;

II – a transmissão onerosa de bem ou direito, na situação em que uma pessoa os adquira de outrem e o pagamento é efetuado por um terceiro que age como interveniente pagador, expressa ou implicitamente;

[...] (grifo nosso)

A despeito do vício de inconstitucionalidade material que aí também se encontra (o qual será abordado oportunamente), o legislador estadual de Goiás incorreu em inequívoca e evidente usurpação da competência dos Municípios goianos ao considerar como doação a transmissão onerosa de bens imóveis *inter vivos* (e/ou direitos reais) caso o interessado não consiga comprovar que adquiriu o bem por meio de recursos próprios.

Ora, as normas constitucionais (federais e estaduais) definem como hipótese tributária do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis *inter vivos* (ITBI) a transmissão onerosa de bens imóveis entre pessoas vivas (ou ativas, no caso de pessoas jurídicas). Se o Estado de Goiás simplesmente resolve considerar essa operação como uma doação, exigindo o recolhimento do ITCD, o município não poderá cobrar/exigir o ITBI pela mesma razão e, caso o tributo já tenha sido recolhido aos cofres municipais, poderia ser objeto de uma ação de repetição de



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



indébito tributário, por força da vedação à bitributação. Nesse particular, vale conferir a lição doutrinária de Kiyoshi Harada, a respeito da *discriminação constitucional de rendas tributárias*:

Esse princípio constitucional, ao mesmo tempo em que atribui o poder de tributar a cada entidade política contemplada, inibe o exercício desse poder em relação à outra não contemplada, isto é, veda a invasão de esfera de competência impositiva de outro ente político tributante mesmo na hipótese de sua inércia. **Quando duas entidades políticas tributam o mesmo imposto, ocorre a chamada bitributação jurídica, que é inconstitucional porque uma das entidades estará, necessariamente, invadindo a esfera de competência impositiva da outra.**²

Tanto é assim, que existe previsão específica no CTN acerca da consignação em pagamento para as situações em que mais de um ente tributante exige/cobra tributos em relação ao mesmo *fato gerador* (art. 164, III, do CTN). Por óbvio, só é possível considerar legítima a bitributação que deriva de expressa previsão nas normas constitucionais, pois aí não há que se falar em contrariedade às disposições da Constituição.

Quanto ao ITCD e ao ITBI, impende destacar: não há qualquer disposição constitucional expressa autorizando a bitributação por iniciativa de um ente da federação em relação ao outro. Resta clara, pois, a inconstitucionalidade formal do art. 72-A, I e II, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, por violação às regras de competência definidas no texto constitucional federal e estadual.

² HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 365, grifo nosso.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



5.3 – Da usurpação da competência da União para legislar sobre direito civil e empresarial/comercial

É de solar clareza a prescrição constitucional de que compete privativamente à União legislar sobre direito civil empresarial/comercial (art. 22, I, da CF/1988). A despeito disso, a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, em seu art. 72-A, impõe a desconsideração de negócios jurídicos onerosos, rotulando-os como doação, caso não venha ser comprovado que o adquirente de determinado bem ou direito efetuou o pagamento com recursos próprios.

Ora, até mesmo o Código Civil de 2002 (CC/2002), como lei federal, demonstrou parcimônia quanto aos cânones da teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine of legal entity*). Autorizou-se tão-só que o juiz, ao examinar individualmente cada situação concreta, levantasse o véu de proteção da personalidade jurídica na hipótese de abuso de direito, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, com vistas à prática de atos ilícitos e/ou fraudulentos em face dos interessados. A fim de dar satisfação aos interesses dos credores, a lei civil apenas concedeu ao magistrado poderes para estender os efeitos de certas e determinadas relações obrigacionais aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica (art. 50 do CC/2002).

Obviamente, a tomada de medida desse porte exige, no mínimo, que o interessado comprove a existência de sérios e fundados indícios de abuso de direito visando à prática de atos fraudulentos sob o manto protetor da personalidade jurídica. Afinal de contas, a presunção constitucional de boa-fé obviamente incide sobre as relações negociais (art. 113 do CC/2002).



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Para além da nítida falta de competência para legislar sobre direito civil e empresarial/comercial, nota-se que a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 passou longe dessa ordem de cuidados, ignorando completamente a presunção de boa-fé do contribuinte.

5.4 – Da competência para a instituição do ITCD se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior

O art. 73, II, “b”, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 prevê a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* e doação na hipótese de doação de bem móvel ou direito quando o doador não tiver residência ou domicílio no Brasil e o donatário for domiciliado neste Estado.

Já as alíneas “b” e “c” do inciso I-A do mesmo art. 73 da lei aqui impugnada preveem a incidência do imposto nos casos de transmissão *causa mortis* de bem móvel ou direito quando: b) o herdeiro ou legatário tiver domicílio neste Estado e o processo de inventário esteja tramitando ou venha a tramitar no exterior, ou quando c) o herdeiro ou legatário tiver domicílio neste Estado, e o de cujus possuía bens, era domiciliado ou residente no exterior, ainda que o processo de inventário esteja tramitando ou venha a tramitar no Brasil.

No entanto, a Constituição do Estado de Goiás, fundada em comando da Constituição Federal (art. 155, § 1º, III, “a”), condiciona o exercício da competência do Estado para instituir tal imposto, nestas hipóteses, à edição de lei complementar federal disciplinando a matéria.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Com efeito, em seu art. 104, § 1º, III, a nossa Constituição estadual dispõe que o ITCD "poderá ser instituído pelo Estado, na conformidade de lei complementar federal, quando: a) o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior".

Ocorre que, até o presente momento, não houve a edição de lei complementar federal para disciplinar o assunto, e não assiste aos estados membros a competência para instituir o imposto em caráter inaugural sem que haja regramento através de lei complementar federal.

Notem que neste caso não se aplica a regra do artigo 24, § 3º, da Constituição Federal, que outorga aos Estados-membros competência legislativa plena ante a ausência de norma geral federal. Isso porque o exercício da competência legislativa plena em matéria tributária fica adstrito aos casos em que a instituição de determinado tributo não cause conflito de competência com outros entes federativos.

Não é o caso da incidência de ITCD sobre doação realizada por doador domiciliado no estrangeiro, ou do caso de transmissão *causa mortis* de bem móvel ou direito cujo inventário tramite no exterior, ou da hipótese em que o de cujus possuía bens, era domiciliado ou residente no exterior, uma vez que, se cada ente federativo estabelecer o seu critério para fazer jus à competência de arrecadar, haverá inevitável conflito de competência.

Neste sentido foi a decisão do Colendo Órgão Especial do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP), nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, ao declarar a



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



inconstitucionalidade da alínea "b" do inciso II do art. 4º da Lei Estadual de São Paulo nº 10.705/2000, estabelecendo que o legislador estadual não poderia sobrepor-se ao federal e regular a matéria, criando variado tratamento tributário entre as unidades federativas. Segue a redação do citado dispositivo legal:

Lei Estadual de São Paulo nº 10.705/2000

Art. 4º O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

[...]

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

[...]

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.

Notem que a hipótese de incidência da lei paulista, quanto à transmissão de direitos, é a mesma da lei goiana objeto da presente ADIn. No mesmo sentido opina o tributarista Ives Gandra da Silva Martins, para quem

[...] sempre que o direito pátrio tributário depender de compatibilização com o direito estrangeiro, a necessidade de uma regulamentação nacional abrangente impõe a exigência de lei complementar, se a matéria estiver fora de órbita federal – como é o caso -, visto que, pela indissolubilidade da União, tal veículo tem sido considerado desnecessário pela Suprema Corte em algumas "contribuições" federais, pelo simples fato de que não haveria uma multiplicidade de entidades com idêntica competência impositiva.

[...] Sem lei complementar, portanto, não pode ser cobrado o imposto do inciso I do artigo 155 da C.F., nas hipóteses do seu §1º, III, em face da



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



clara subordinação do legislador estadual à disciplina de norma nacional sistematizadora.³

Portanto, ao estabelecer tal hipótese de incidência ao arrepio do comando da Constituição Estadual, que condiciona o exercício da competência estadual à edição de lei complementar federal, a lei estadual é nula, não podendo produzir quaisquer efeitos no mundo jurídico. Assim, requer-se a este Colendo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de Goiás que declare a invalidade da norma contida no art. 73, II, "b", da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, assim como da norma contida nas alíneas "b" e "c" do inciso I-A do art. 73 deste mesmo diploma de lei, todos em face da Constituição do Estado de Goiás.

6 – DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL

É cediço que a inconstitucionalidade material diz respeito à incompatibilidade de determinado ato normativo, quanto ao aspecto substantivo (de conteúdo), em relação às regras ou princípios estabelecidos na Constituição.

No âmbito da contrariedade direta do ato normativo ao conteúdo das disposições constitucionais, os vícios materiais também podem envolver a constatação de desvio de poder, ou de excesso/omissão no exercício do poder legislativo. Situações que demandam, assim, o exame da compatibilidade da norma infraconstitucional com os fins/objetivos previstos na Constituição ou da observância do princípio da proporcionalidade, ou seja, que se proceda ao exame acerca da necessidade e da adequação de determinado ato normativo.⁴

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 393.

⁴ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1063-4.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



In casu, não bastassem os vícios formais de inconstitucionalidade, a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, projetada sob a ótica do *solipsismo fiscal*, promoveu um alargamento da hipótese tributária do ITCD ao arrepio das balizas constitucionais que, a um só tempo, legitimam e limitam a instituição/cobrança de tributos no Brasil e no Estado de Goiás.

Nesse sentido, nota-se que a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 não decorre de decisão política majoritária substancial, mas provém de deliberação majoritária simples e meramente procedimental, pois *sequer possui o endosso da maioria dos cidadãos goianos*, isto é, padece de grave déficit de representatividade em relação à percepção e aos autênticos interesses da sociedade goiana.

Senão, vejamos o resultado da pesquisa da Confederação Nacional das Indústrias (CNI) de julho de 2013, elaborada e conduzida pelo Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística (IBOPE), tratando da percepção dos cidadãos dos Estados-membros no tocante à relação entre a carga tributária e a prestação de serviços públicos no país:

A população brasileira acredita que os governos arrecadam o suficiente para prover serviços públicos de qualidade. 87% dos entrevistados concordam totalmente ou em parte com a afirmação que 'o governo já arrecada muito e não precisa aumentar mais os impostos para melhorar os serviços públicos'. Para 83%, 'considerando o valor dos impostos, a qualidade dos serviços públicos deveria ser melhor no Brasil'.⁵

Particularmente no que toca à relação entre a arrecadação tributária em nível estadual e a aplicação da receita obtida, os cidadãos goianos estão entre os que mais acreditam (79%) na má utilização dos recursos financeiros pelos seus

⁵ Pesquisa CNI-IBOPE. *Tributação, disponibilidade e uso dos recursos públicos*. – (jul. 2013). Brasília: CNI, 2013. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/arquivos/pesquisa-cni-iboep.pdf>>. Acesso em 27 mar. 2014, p. 44.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



administradores, conforme ressaí dos dados apresentados num dos gráficos publicados no referido trabalho de pesquisa, reproduzido logo a seguir:

Percentual que acredita que o governador e seus secretários utilizam os recursos públicos mal ou muito mal
Percentual de respostas (%)

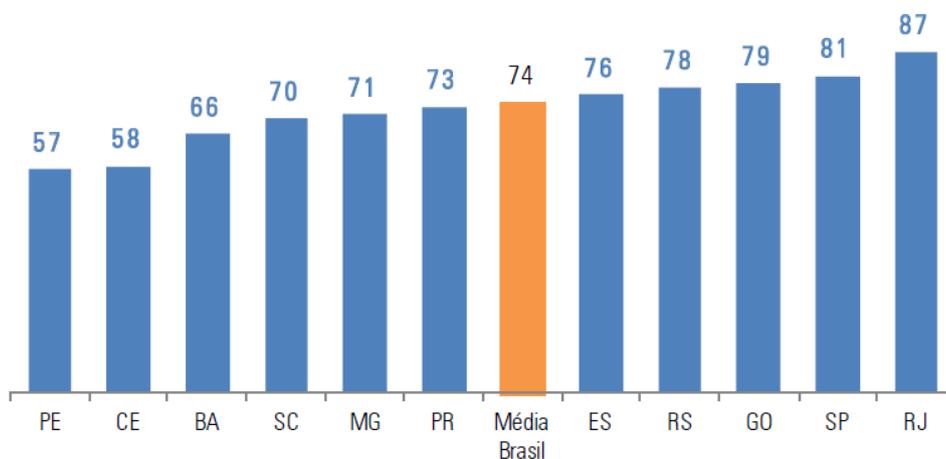


Figura 1. Percentual de pessoas que acreditam que o Governador e seus secretários utilizam os recursos públicos mal ou muito mal. Fonte: Pesquisa CNI-IBOPE. *Tributação, disponibilidade e uso dos recursos públicos*. – (jul. 2013). Brasília: CNI, 2013. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/arquivos/pesquisa-cni-ibope.pdf>>. Acesso em 27 mar. 2014, p. 44.

Vale lembrar que os protestos que se espalharam por todo o Brasil em junho de 2013 demonstraram, de maneira contundente, que os cidadãos goianos e os brasileiros em geral estão conscientes do profundo descompasso entre a alta carga tributária imposta à sociedade e o baixo retorno desse sacrifício na prestação de serviços públicos básicos, notadamente nas áreas de saúde, educação, segurança pública e transporte coletivo. Obviamente, entre os fatores que contribuem para esse lastimável estado de coisas, podem ser arrolados a corrupção de agentes públicos e o desperdício de recursos financeiros, segundo demonstra a citada pesquisa:

O principal motivo que faria a população participar das manifestações é obter mais investimentos em saúde (apontado por



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



43% dos entrevistados). **Outras razões seriam: contra a corrupção (35%), mais segurança pública (20%) e contra a inflação (16%).**⁶

Conforme a lição do jurista norte-americano Ronald Dworkin, nas chamadas *decisões sensíveis* à escolha do Legislativo, a deliberação majoritária substancial contribui para melhorar a precisão das decisões políticas tomadas no ambiente democrático, pois se está diante de metas e objetivos coletivos que afetam a sociedade como um todo, a exemplo do que ocorre na decisão de usar recursos financeiros disponíveis para construir um novo estádio esportivo ou uma nova estrada para atender aos anseios da totalidade da população.⁷

Nada obstante, Dworkin adverte que existem *decisões insensíveis* às escolhas do Legislativo, as quais não podem ficar à mercê de deliberações majoritárias dos representantes eleitos pela comunidade política (ainda que essas deliberações sejam substanciais, isto é, mesmo que possuam o endosso da maioria), pois o que está em jogo é a consideração e o respeito a direitos individuais (ou de grupo) que envolvem exigências de justiça e equidade, como o juízo sobre a imposição de pena de morte aos condenados por práticas criminosas, ou o assédio à capacidade econômica do contribuinte pela cobrança imoderada de tributos. Essas decisões políticas estão sujeitas, logicamente, à refutação judicial através dos mecanismos de controle de constitucionalidade.⁸

Na esteira do dever de prestação de contas pelos agentes públicos (princípio do *accountability*), conforme a extensão que lhe confere o jurista Rodolfo

⁶ Pesquisa CNI-IBOPE. *Tributação, disponibilidade e uso dos recursos públicos*. – (jul. 2013). Brasília: CNI, 2013. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/arquivos/pesquisa-cni-ibope.pdf>>. Acesso em 27 mar. 2014, p. 32.

⁷ Cf. DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução Jussara Simões. 2. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2011, p. 281.

⁸ Cf. *Ibidem*, p. 289.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Vianna Pereira,⁹ questões como o assédio à capacidade econômica do contribuinte também podem ser abordadas sob um ponto de vista objetivo (na perspectiva da sociedade como um todo), que não se limita à análise formal da decisão política tomada, mas que seja capaz de avaliar a sua legitimidade com base na ponderação/sopesamento entre o seu potencial de eficácia no plano material e a consideração/respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, seja em face de uma deliberação política majoritária substancial ou meramente procedimental.

Em vista dessas premissas, é importante lembrar que o *poder de tributar* só se legitima na estrutura de um Estado Democrático de Direito *como expressão de um poder-direito* (e não de simples poder-força), assumindo o formato de uma relação jurídica (e não de mera relação de força).

Embora a possibilidade do emprego da força/coação seja um pressuposto do exercício do poder político/estatal, não é suficiente para conferir validade às suas disposições, pois elas precisam estar juridicamente/legalmente institucionalizadas e conformes às regras e aos princípios constitucionais. Sem limites precisos, a experiência demonstra que o poder de tributar foge ao controle.

Passemos, pois, a apontar mais detalhadamente os vícios materiais de inconstitucionalidade da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013.

⁹ Cf. PEREIRA, Rodolfo Vianna. Estado Democrático de Direito. In: TRAVESSONI, Alexandre (Org.). *Dicionário de teoria e filosofia do direito*. São Paulo: LTr, 2011.



6.1 – Da presunção de doação como chave para o alargamento inconstitucional da hipótese tributária do ITCD

Projetada com o objetivo de alçar a arrecadação estadual a níveis elevadíssimos, a Lei do Estado de Goiás nº 18.002/2013 prevê, no seu art. 72-A (com suporte no seu art. 72, § 2º, I, *in fine*), a desconsideração de negócios jurídicos onerosos celebrados pelos particulares, rotulando-os como doação, numa indisfarçável tentativa de redefinir conceitos de direito privado pela via oblíqua, *in verbis*:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 72-A. Caracteriza-se doação:

I – a **transmissão onerosa** da propriedade ou a instituição onerosa de direito real, **em favor de pessoa que não comprove o pagamento por meio de recursos próprios**;

II – a **transmissão onerosa de bem ou direito**, na situação em que uma pessoa os adquire de outrem e **o pagamento é efetuado por um terceiro que age como interveniente pagador**, expressa ou **implicitamente**;

III – o valor recebido em contrato de **empréstimo firmado entre ascendente e descendente** ou entre a **empresa e sócio com ausência de**:

a) **prazo de devolução** do empréstimo;

b) **remuneração do capital**;

c) **correção monetária**;

d) **registro do contrato** de empréstimo;

IV – a **integralização ou aumento de capital social por pessoa que não comprove que o fez por meio de recursos próprios**;

V – a **cessão onerosa em que o cessionário não comprove o pagamento por meio de recursos próprios**;

VI – a **utilização de reservas de lucros, lucros acumulados e lucros dos exercícios seguintes em pagamento de ações ou quotas em contrato firmado ao capital social**;

VIII – a **diferença positiva entre o valor de mercado**:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



- a) **da quota ou ação e o valor nominal expresso no contrato social ou em livro de transferência de ações;**
- b) **do bem ou direito e o valor nominal expresso no contrato social ou contrato de compra e venda;**
- c) **do bem ou direito e o valor utilizado quando da integralização ou aumento de capital,** proporcional à participação dos sócios que se beneficiarem. (grifo nosso)

Segundo a abalizada doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a norma tributária é uma regra que descreve uma hipótese e prescreve uma consequência. Tanto a hipótese quanto a consequência jurídico-tributária contêm critérios que as identificam com particularidade. Na hipótese encontra-se um critério material (o comportamento de uma pessoa: dar, fazer, ser, estar ou permanecer), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). A consequência contém um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).¹⁰

De acordo com o art. 104, I, da CE-GO/1989, que corresponde ao art. 155, I, da CF/1988, foi atribuída competência ao Estado de Goiás para instituir e cobrar o imposto de transmissão *causa mortis* ou doação de quaisquer bens ou direitos. Logo, a ausência de onerosidade na operação é traço essencial do critério material da hipótese tributária do ITCD estabelecido em norma constitucional, pois tanto a herança quanto a doação dispensam, por óbvio, uma contraprestação pecuniária do beneficiário em favor do *de cujus* ou do doador, respectivamente.

Afinal de contas, “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de

¹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed., rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 167.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



outra”, nos termos do art. 538 do Código Civil de 2002 (CC/2002). Por sua vez, o benefício decorrente do direito de herança obviamente conta com a gratuidade.

Assim, tomando a gratuidade como fator integrante do conteúdo da doação, o legislador brasileiro condicionou a validade da liberalidade praticada à obediência de forma solene (por escritura pública ou instrumento particular), ressalvando-se apenas a transferência gratuita de bens móveis e de pequeno valor se lhe seguir *incontinenti* a tradição (art. 541 do CC/2002). Objetivou-se, pois, assegurar a liberdade do declarante, chamando a sua atenção para a seriedade da disposição gratuita de seus bens, assim como tentar impedir que esse ato seja movido por precipitação ou leviandade.

Nesse passo, se o conceito legal de doação pudesse ser lançado à sorte da conveniência e dos humores do legislador estadual, divorciando-o, inclusive, do sentido que lhe foi atribuído no curso da experiência histórico-social, seria inútil a vedação disposta no art. 110 do CTN, segundo a qual:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifo nosso)

Vejam, pois, o posicionamento do jurista Kyoshi Harada a respeito do conteúdo dessa norma de caráter geral:

[...] a faculdade de modificação para efeitos tributários, reconhecida no art. 109, só não poderá ser exercitada em se tratando de definição ou de limitação de competência tributária. Realmente, essa matéria é própria da Lei Maior, não podendo uma lei de natureza infraconstitucional estabelecer qualquer modificação por vias oblíquas, representadas por alterações conceituais. Do contrário, a



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



rígida discriminação constitucional de impostos (arts. 153, 155 e 156 da CF), **que representa, ao mesmo tempo, uma outorga de competência impositiva e uma limitação ao poder de tributação, perderia sua finalidade. Pudesse o legislador ordinário alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado, utilizados pela Carta Magna para definição de competências tributárias, não só surgiriam inevitáveis conflitos de competência impositiva** entre as entidades componentes da Federação Brasileira, **como também o contribuinte perderia a sua garantia maior de se ver tributado tão-só com os impostos discriminados na Carta Magna. Esse art. 110 é mais uma proibição dirigida aos legisladores ordinários das três esferas impositivas do que uma regra de interpretação.**¹¹

A desconsideração de negócios jurídicos onerosos, nas hipóteses em que o adquirente não comprove o pagamento por meio de recursos próprios, introduz uma presunção de doação (por meio de lei ordinária estadual) que altera profundamente o alcance original e a essência do instituto da doação (a nota de liberalidade) — conceitos a que remetem as normas constitucionais de atribuição de competência para a instituição do ITCD — em prejuízo da segurança jurídica e da presunção de boa-fé, ambas radicadas no texto constitucional federal, cuja observância também é exigida pelo constituinte estadual, conforme será explicitado um pouco mais adiante.

Nesse particular, vale lembrar que a presunção de boa-fé é norma fundamental da ordem jurídica inaugurada pela atual Constituição da República, que foi denominada cidadã justamente pelo compromisso com a mais ampla observância do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da presunção de inocência (não culpabilidade); princípios e regras consagrados, respectivamente, nos incisos LIV, LV e LV do art. 5º da CF/1988, *in verbis*:

¹¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 491-2, grifo nosso.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se [...]

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

[...]

LVII – ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória. (grifo nosso)

Oportuno destacar, nesse sentido, que o constituinte goiano exige a observância dos princípios fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988. Senão, vejamos o disposto no art. 2º, § 2º, da CE-GO/1989:

Art. 2º - São Poderes do Estado, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

§ 1º - Ressalvadas as exceções previstas nesta Constituição, é vedado, a qualquer dos Poderes, delegar atribuições, e quem for investido nas funções de um deles não poderá exercer as de outro.

§ 2º - **O Estado organiza-se e rege-se por esta Constituição e pelas leis que adotar, observados os princípios estabelecidos na Constituição da República.** (grifo nosso)

Quanto ao modo pelo qual deve ser interpretada a definição da hipótese jurídico-tributária, vale conferir o disposto no art. 118 do CTN:

Art. 118. **A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:**

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. (grifo nosso)



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Conforme o teor do dispositivo acima transcrito, percebe-se que o sistema tributário brasileiro adotou uma versão atenuada da chamada *teoria econômica do fato gerador*. Segundo a versão original dessa proposta, divulgada a partir da Alemanha por Enno Becker, situações equivalentes do ponto de vista econômico dos fatos (eventos materiais) devem ser tratadas de modo igual, independentemente da forma jurídica adotada na operação, sob a justificativa de distribuir uniformemente os encargos sociais.¹²

Por sua vez, o eminente jurista brasileiro Alfredo Augusto Becker, ao discorrer acerca do modo de pensar muitas vezes irrefletido de parcela da doutrina tradicional (corrente que ele denomina de *doutrina bem comportada do Direito Tributário*), expõe e denuncia, com agudo senso crítico, as inconsistências da especiosa versão original da teoria econômica do fato gerador:

Exemplo de carência de atitude mental jurídica é a divulgadíssima tese (aceita como coisa óbvia) que afirma ser a hipótese de incidência (“fato gerador”, “fato imponible”, “suporte factício”) sempre um fato econômico. Outro exemplo atual é a muito propagada doutrina da interpretação e aplicação do Direito Tributário segundo a “realidade econômica do fenômeno social”. [...] ambas as teorias têm como resultado a demolição da juridicidade do Direito Tributário e a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado.¹³

Sensível a esse posicionamento, o tributarista Kyoshi Harada faz a seguinte advertência:

A apreciação do aspecto econômico serve para combater o abuso de formas jurídicas de direito privado. **Advirta-se, entretanto, desde logo, que a consideração de natureza econômica não pode ir ao ponto de**

¹² Conf. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 662.

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 17, grifo nosso.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



contrariar o critério jurídico que norteia a formulação das hipóteses de incidência tributária.¹⁴

Nesse sentido, a jurista Florence Cronemberger Haret, em sua tese de doutorado acadêmico, desenvolvida sob a orientação de Paulo de Barros Carvalho, faz a seguinte advertência:

Eis que as presunções não são carta branca ao legislador ou ao aplicador do direito para dispor como bem entender da matéria de direito tributário. Tais estruturas normativas, mais do que nunca, devem respeitar as garantias e os direitos do contribuinte constitucionalmente estabelecidos, bem como a ordenação e os limites e competências lá determinados.¹⁵

Assim, em conformidade à versão atenuada da teoria da apreciação do aspecto econômico adotada no Brasil, o evento concretizado no nível das realidades materiais deve ser interpretado com fidelidade ao modo como se encontra disposto na regra de definição do tributo, no caso do ITCD, em conformidade à regra constitucional de previsão do imposto.

6.1.1 – Da relação entre a presunção de boa-fé e as modalidades de lançamento

Nota-se que o referido art. 118 do CTN veicula norma geral sobre matéria tributária que alberga o princípio *pecunia non olet*, segundo o qual, a despeito da regularidade jurídica dos atos praticados ou da licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, dá-se a incidência tributária.

¹⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 488, grifo nosso.

¹⁵ HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*. 2010. 652 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, São Paulo, p. 281.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Na prática, é o que ocorre, por exemplo, com o Imposto de Renda (IR), pelo qual se tributa a renda auferida, e com o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que recai sobre a propriedade automobilística, sendo irrelevante, respectivamente, a origem dos recursos que levaram à constituição da renda ou à aquisição da propriedade do veículo automotor.

Entretanto, é inadmissível uma incidência tributária que tem a irregularidade (ou o ilícito) como elemento constituinte da hipótese jurídico-tributária do gravame, a exemplo de um hipotético imposto sobre a venda de substâncias entorpecentes (drogas ilícitas), pois a incidência tributária deve estar baseada em práticas lícitas (art. 3º do CTN).

O fundamento elementar desse raciocínio é a premissa de que os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a presunção de boa-fé (art. 113 do CC/2002), que deriva e fundamenta-se nos princípios da Constituição da República, cabendo o ônus de provar o contrário a quem o alega.

Nesse sentido, convém lembrar que, no âmbito das relações jurídico-tributárias, a presunção de boa-fé do contribuinte é o ponto de partida do *lançamento por declaração*, modalidade pela qual o sujeito passivo presta à administração as informações necessárias para que a autoridade fiscal realize a apuração do tributo a ser pago (art. 147 do CTN).

De modo análogo, a presunção de boa-fé do contribuinte também figura como premissa na instituição do *lançamento por homologação*, pelo qual o sujeito passivo colabora ostensivamente com o fisco na atividade de lançamento, recolhendo o tributo antes de qualquer providência da administração, com base em montante que ele próprio mensura (art. 150 do CTN).



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



É interessante salientar que o lançamento por homologação já se tornou o mais comum em Goiás e no Brasil, devido à comodidade e aos baixos custos gerados para a administração fiscal. Essa modalidade já conquistou o lugar de responsável pelo maior volume de arrecadação entre os tipos de lançamento: uma incontroversa prova de sua eficiência. É o que aponta Kiyoshi Harada:

Em razão da redução do custo de arrecadação, **existe uma tendência de utilização maior dessa modalidade de lançamento, pelas três esferas impositivas**. Razões de ordem prática, como nos casos de impostos indiretos e instantâneos em que o lançamento direto a cada concreção do fato típico se torna inviável ou impraticável, também, levaram à adoção da modalidade de lançamento por homologação. São exemplos desse lançamento o IPI, o ICMS, o ISS, [...] as taxas de fiscalização de localização, instalação e funcionamento, as contribuições sociais, etc.¹⁶

Por óbvio, tanto no lançamento iniciado por declaração quanto no lançamento por homologação a administração tem à sua disposição um vasto acervo de disposições legais e regulamentares que lhe confere os meios necessários e suficientes para conferir a veracidade das informações prestadas e o *quantum* recolhido aos cofres públicos. Se for necessário, a administração tributária pode até mesmo realizar a inscrição do nome do devedor na dívida ativa (art. 201 do CTN) e promover a execução fiscal pelo rito privilegiado da Lei nº 6.830/1980.

Entre vários dos poderes de fiscalização atribuídos à administração no lançamento por declaração, destaca-se a possibilidade de que, “sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”, a autoridade promova a revisão *ex officio* do ato, mediante processo regular, ficando, evidentemente, ressaltada a avaliação contraditória, administrativa ou judicial, em havendo contestação (arts. 148 e 149 do CTN).

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 518, grifo nosso.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Quanto ao lançamento por homologação, existindo divergência entre o valor recolhido/pago antecipadamente e aquele que o fisco entende como sendo o devido, abre-se a oportunidade para a autoridade administrativa efetuar um lançamento de ofício para haver eventual diferença, ficando sem efeito quaisquer atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiros visando à extinção total ou parcial da dívida (art. 150, § 1º, do CTN), os quais serão considerados tão-só na apuração do saldo devedor remanescente e, sendo o caso, na imposição de penalidades ou na sua graduação (art. 150, § 2º, do CTN).

Além disso, calha ressaltar que autoridades tributárias gozam de um folgado prazo decadencial de 05 (cinco) anos para promover *ex officio* eventual revisão/retificação do lançamento. A fixação do marco de contagem desse prazo leva em consideração o tipo de lançamento ao qual está submetido o tributo e, no caso da modalidade sujeita à homologação, se houve ou não a efetiva antecipação do pagamento. É o que ressaí da jurisprudência que se consolidou no STJ, conforme se verifica na didática ementa do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN). 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. 4. Recurso especial provido. (REsp 279473/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2002, DJ 08/04/2002, p. 177)

Isso sem falar no art. 173, II, do CTN, que desloca o marco inicial de contagem do lustro decadencial para a “data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Além do prazo decadencial para efetuar o lançamento, a Fazenda Pública ainda desfruta de mais 05 (cinco) anos, a título de prazo prescricional, para exigir em juízo a satisfação do crédito tributário regularmente constituído, acrescido do prolongamento devido à eventual ocorrência de causas de interrupção e suspensão durante no transcurso desse lapso temporal (art. 174 c/c o art. 151 do CTN).

Fica claro, com isso, que o contribuinte está sujeito a *pagar* um preço considerável na presunção de sua boa-fé, ou seja, é obrigado a aguardar um bom tempo até ver extinta a sua obrigação tributária.

Portanto, em vista desses argumentos, é necessário lançar um olhar crítico sobre a possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos onerosos, rotulando-os forçosamente como doação, com a indisfarçável finalidade de aumentar o volume da arrecadação do Estado de Goiás por meio do ITCD.

Conforme será demonstrado à saciedade nos tópicos seguintes, essa forçosa presunção de doação, introduzida pela lei estadual ora guerreada, contraria a dinâmica normativo-constitucional que confere legitimidade às presunções no ordenamento jurídico goiano e brasileiro, ao arrepio da presunção de boa-fé como norma fundamental que deflui dos textos constitucionais.

6.2 – Da dinâmica normativo-constitucional que legitima presunções no ordenamento jurídico

É bem verdade que o ordenamento jurídico brasileiro opera com um vasto rol de presunções, notadamente na seara trabalhista e consumerista. Porém, essas presunções não são construídas de forma aleatória, sem a devida/justa



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



ponderação dos interesses em jogo, mas se legitimam a partir de um argumento muito especial: o reconhecimento da vulnerabilidade da parte que comumente se encontra fragilizada na relação jurídica.

O reconhecimento da vulnerabilidade desloca o princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da CF/1988) do plano meramente retórico (da conhecida igualdade formal, perante a lei) para um ambiente de proteção normativa que visa garantir, efetivamente, a fruição de direitos sociais.

Assim, com fundamento no horizonte deontológico encerrado nas normas constitucionais, aplica-se a clássica *máxima* da igualdade/isonomia: tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Na seara juslaboral, instituiu-se a presunção de vulnerabilidade do trabalhador como base sobre a qual está assentado o chamado princípio protetivo — que orienta toda a sistemática desse ramo do direito, haja vista a presença do elemento de subordinação do trabalhador em relação ao empregador e a posição econômica comumente mais vantajosa do segundo em comparação ao primeiro, conferindo a marca da indisponibilidade aos direitos trabalhistas.¹⁷ Isso se dá conforme normas constitucionais fundamentais, a exemplo da dignidade da pessoa humana, do valor social do trabalho e da livre-iniciativa, bem como a objetivos fundamentais da República, entre eles: a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais.¹⁸

Como essa presunção decorre de um amplo e exposto leque de normas constitucionais que sinalizam, claramente, para o dever de conferir especial

¹⁷ Cf. DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 10. ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 192.

¹⁸ Cf. LEITE, Carlos Henrique Bezerra. *Curso de Direito Processual do Trabalho*. 10. Ed. São Paulo: LTr, 2012.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



proteção ao trabalhador, obviamente não há que se falar num ônus de revelar, caso a caso, a presença de um interesse de ordem irresistível para conferir-se uma correta interpretação ao princípio da igual proteção das leis, ao qual Ronald Dworkin faz referência no exame judicial, sob o rigoroso método do escrutínio estrito, da constitucionalidade das ações afirmativas norte-americanas para o ingresso no ensino superior por meio de cotas raciais.¹⁹

Mesmo porque, muitos são os direitos fundamentais trabalhistas que gozam de eficácia/incidência direta sobre os particulares, pois são concebidos justamente para serem exercidos em face deles (os empregadores), a exemplo da limitação da jornada de trabalho a oito horas diárias e quarenta e quatro semanais (art. 7º, XIII, da CF/1988) e do direito ao gozo de férias anuais remuneradas com acréscimo de um terço (art. 7º, XXX, da CF/1988).

Com objetivo análogo, o microsistema do Código de Defesa do Consumidor (CDC — Lei nº 8.078/1990) foi concebido para restaurar o equilíbrio nos chamados contratos de consumo/adesão, que se regulados segundo as regras do direito comum tornam a parte mais fraca (o consumidor) refém da *autonomia da vontade* quase exclusiva da outra parte (o fornecedor, em geral um *expert*).

Em que pese a natureza de direito privado de suas normas, o *Codex* consumerista é também uma *lei de função social*,²⁰ cujo fundamento de validade repousa em uma norma constitucional de direito fundamental, que assim estabelece: “o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor” (art. 5º, XXXII, c/c o art. 170, V, ambos da CF/1988).

¹⁹ Cf. DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução Jussara Simões. 2. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2011, p. 586.

²⁰ Conf. BENJAMIN, Antônio Herman V; MARQUES, Cláudia Lima; BESSA, Leonardo Roscoe. *Manual de Direito do Consumidor*. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 47.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



O CDC não fez outra coisa senão estabelecer um marco legal para aquilo que já havia sido delineado no texto constitucional: o reconhecimento da vulnerabilidade do consumidor (art. 4º, I, do CDC), situação de hipossuficiência que, segundo consolidada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), abrange três dimensões: a *econômica*, a *técnica* e a *jurídica*.²¹ Nessa esteira, as normas consumeristas foram definidas como de direito privado, mas de ordem pública e interesse social (art. 1º do CDC), nota peculiar que confere indisponibilidade de direitos em favor do consumidor.

Trata-se, pois, do direito fundamental como fundamento de validade de todo um microssistema jurídico visando à defesa, por intermédio de lei (o CDC), de um sujeito de direitos (o consumidor) em relações privadas, exemplo cristalino de *eficácia horizontal* dos direitos fundamentais.²²

Vale registrar que, de acordo com a chamada *teoria dualista*,²³ a lei seria imprescindível para esse tipo de eficácia, ao contrário da *teoria monista moderada*, adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 201.819/RJ — segundo a qual, diante da constatação da existência de relações especiais de poder, acarretando uma assimetria semelhante ao poder exercido pelo Estado sobre um particular, tem-se a eficácia horizontal de direitos fundamentais nas relações privadas, a despeito de lei específica para tanto.

²¹ Conf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1021261/RS. Relatora Ministra Nancy Andrighi, julgado em 20.04.2010.

²² Conf. BENJAMIN, Antônio Herman V; MARQUES, Claudia Lima; BESSA, Leonardo Roscoe. *Manual de Direito do Consumidor*. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 28.

²³ Conf. VALE, André Rufino do. *Eficácia dos direitos fundamentais nas relações privadas*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2004, p. 137-138.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Tudo isso evidencia que a estrutura do texto da Constituição Federal de 1988 permite uma leitura arejada para a mais ampla tutela de direitos fundamentais, ensejando mecanismos de proteção direta ou indireta desses direitos. No fundo, o que interessa ao ordenamento jurídico são os efeitos materiais da tutela, os quais podem ser obtidos por meios diferentes.

No tocante à seara tributária, objeto de especial interesse no presente debate, o cidadão/contribuinte é indiscutivelmente a parte mais fraca na relação jurídico-tributária, pois existe uma clara e inequívoca assimetria na relação de poder entre o particular e o Estado. Tanto é assim, que os limites constitucionais ao poder de tributar chegaram ao presente como frutos de uma árdua luta histórica pelo respeito à liberdade individual e ao direito de propriedade em face do Estado.

Não foi por outra razão que as liberdades civis e o direito de propriedade foram consagrados nos textos constitucionais sob a rubrica de direitos fundamentais (art. 5º, *caput*, II e XXII, da CF/1988), como genuínos *direitos de defesa*, trazendo consigo os direitos fundamentais do contribuinte, que gozam, indubitavelmente, de eficácia/incidência direta em relação ao Estado.

6.2.1 – Dos limites constitucionais às presunções legais no sistema tributário

A assimetria na relação de poder entre o contribuinte e o Estado exige que as presunções legais *pró-fisco* passem por uma rigorosa senda de qualificação jurídica quanto ao conteúdo das normas constitucionais. A validade jurídica de uma lei que estabelece presunções em favor do Estado não depende, exclusivamente, da satisfação de exigências lógico-formais acompanhadas de justificativas de cunho finalístico — parasitárias da versão original da *teoria econômica do fato gerador*.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Em verdade, o Direito exige uma conversão radical do célebre pensamento político de Nicolau Maquiavel, segundo o qual os fins justificariam os meios, reformulando-o sob o prisma deontológico, de sorte que *os fins determinem os meios devidos/legítimos*, isto é, de modo que objetivos gerais (estatais) sejam legitimamente qualificados pelos meios empregados na sua persecução. Razão pela qual, ao reconhecer o aspecto imperativo das chamadas *regras finais*, o jusfilósofo italiano Norberto Bobbio revelou a dimensão crucial da questão: uma vez escolhido o fim, o meio deixa de ser livre.²⁴

Consciente disso, a jurista Florence Haret destaca na finalidade das presunções pró-fisco uma função fiscalista (como valor-meio) e outra extrafiscal (como valor-fim), esquematizando os propósitos de cada qual:

Na dicotomia da função fiscalista – valor-meio e finalidade extrafiscalista – valor-fim das presunções, podemos subdividir seus propósitos jurídicos em, de um lado, dizendo que são criadas para (i) simplificar a arrecadação, (ii) favorecer a tarefa de fiscalização, (iii) simplificar a gestão tributária como um todo; de outro, como mecanismos (a) contra ou em repressão à fraude à lei fiscal, prescritos para desencorajar os comportamentos do particular tendentes à evasão fiscal, (b) preservadores do interesse público – sem que isso seja lido na forma de benefício integral à fazenda pública, mas, sim, como vantagem ao sistema jurídico tributário constitucionalmente estabelecido como um todo – , (d) ou mesmo do interesse social, isto é, da segurança das relações sociais, (e) de concessão de benefícios fiscais, e outras tantas finalidades que se queira delinear no sentido de buscar, mediante presunções, objetivo outro que não somente o arrecadatório.²⁵

Conquanto possam ancorar-se num amplo rol de finalidades, as presunções legais *pró-Estado* estão sujeitas à observância dos seguintes contornos:

²⁴ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista. Bauru, SP: EDIPRO, 2001, p. 135.

²⁵ HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*. 2010. 652 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, São Paulo, p. 287, grifo nosso.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"

[...] a despeito de ser bastante interessante a assunção das presunções como processo gnosiológico figurativo, **não podemos, baseados nisso, sustentar conclusão de que se chega a uma realidade legal que não coincide com a realidade fenomenológica conhecida pelos meios de percepção direta**, como veremos mais detalhadamente no item Presunção, prova e indício.²⁶

Especificamente no que toca às presunções legais introduzidas no Direito Tributário brasileiro, a brilhante jurista explicita que:

Reputamos que **de nada adianta ao Ente Fiscal reduzir, eliminar ou criar facilidades a si próprio na constituição do fato jurídico tributário para fins de garantir a validade da estrutura formal da norma. Tenhamos em mente que não há forma sem conteúdo, e, para o direito, o controle da validade da regra jurídica e, no caso, da presunção dá-se tanto na forma quanto no conteúdo, tudo isso num só tempo.** Mesmo reduzindo a critérios formais mínimos, **a vigência da norma presuntiva depende, igualmente, da qualidade semântica da regra em face dos preceitos constitucionais garantidores dos direitos do contribuinte. A condicionante de forma depende do plano do conteúdo preceituado pelo Texto Fundamental. As garantias da Carta Magna não somente controlam o modo como se dá a entrada das informações constitutivas do fato exacional, como a qualidade dessas mensagens factuais.**²⁷

Obviamente, entre os direitos fundamentais do contribuinte, destacam-se a regra da legalidade (tipicidade cerrada) para a instituição/cobrança de tributos e a vedação ao confisco,²⁸ hoje prescritos, expressa e respectivamente, no art. 102, I, da CE-GO/1989 (art. 5º, II, c/c o art. 150, I, ambos da CF/1988) e no art. 102, IV, da CE-GO/1989 (art. 150, IV, da CF/1988), garantias fundadas na

²⁶ HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*. 2010. 652 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, São Paulo, p. 67, grifo nosso.

²⁷ *Ibidem*, p. 280-1.

²⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 697.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



observância da capacidade contributiva, no direito de propriedade e na presunção de boa-fé do contribuinte (que não pode ser apartada das relações negociais).

Ora, não existissem nos textos constitucionais garantias de cunho protetivo ao contribuinte na relação jurídico-tributária, seria até mesmo absurda a criação do Código Goiano de Defesa do Contribuinte (Lei Complementar Estadual de Goiás nº 104/2013), o qual representa uma conquista para o cidadão goiano, apesar dos vetos do Governador do Estado a vários dispositivos, que acabaram eliminando muitas das garantias pretendidas em favor do contribuinte.

No entanto, ao arrepio da presunção de boa-fé do contribuinte (que ressaí das normas constitucionais), e diametralmente oposta à sistemática de todo o ordenamento jurídico brasileiro, a possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos onerosos, introduzida pelo legislador goiano, impõe ao cidadão o descabido ônus de justificar/fiscalizar a origem dos recursos financeiros utilizados no pagamento pela transmissão de qualquer bem ou direito que tenha sido transferido onerosamente para o seu patrimônio, ou dele para o de outrem; sob pena de que a operação originalmente realizada seja rotulada de doação e, com isso, exigido o recolhimento do ITCD para os cofres estaduais.

Senão, vejamos a disposições acerca dos contribuintes do ITCD, com as alterações da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, *in verbis*:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 81. Contribuinte do ITCD é: (Redação do *caput* mantida)

I – na transmissão causa mortis:

- a) o herdeiro;
- b) o legatário;
- c) o beneficiário, na instituição testamentária de direito real;



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



d) o fiduciário, na instituição testamentária de fideicomisso;

e) o fideicomissário, na substituição do fideicomisso;

II – na transmissão por doação:

a) o donatário;

b) o beneficiário, na renúncia de quinhão ou legado;

c) o beneficiário, em relação ao excedente de:

1. **quinhão ou de meação**, decorrente de inventário ou escritura pública;

2. **meação, decorrente de dissolução de sociedade conjugal ou união estável**, por sentença ou escritura pública;

d) o cessionário, na cessão não onerosa;

e) o beneficiário, na instituição convencional de direito real.

III - o beneficiário, na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário; (Redação do inciso III mantida)

IV - o cessionário, na cessão não onerosa (Redação do inciso IV mantida).

Parágrafo único. **Em caso de doação de bem móvel, título, ação, quota ou crédito, bem como direitos a eles relativos, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado, o contribuinte é o doador.** (grifo nosso)

A título de responsáveis solidariamente obrigados ao pagamento do ITCD, ainda vem disposto que:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 82. **São solidariamente obrigados pelo pagamento do ITCD** devido pelo contribuinte ou responsável: (Redação anterior do *caput* mantida)

I - o doador ou o cedente; (Redação anterior do inciso I mantida)

II - o tabelião, o escrivão e os demais serventuários de justiça, em relação aos atos praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício, bem como a autoridade judicial que não exigir o cumprimento do disposto neste inciso; (Redação anterior do inciso II mantida)

III – a sociedade empresária, a instituição financeira ou bancária e todo aquele a quem caiba a responsabilidade pelo registro ou pela



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



prática de ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações;

IV - o inventariante ou o testamenteiro em relação aos atos que praticarem; (Redação anterior do inciso IV mantida)

V – **os administradores de bens de terceiros**, pelos tributos devidos por estes;

VI - **qualquer pessoa natural ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido ou doado**; (Redação anterior do inciso VI mantida)

VII - **a pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal**. (Redação anterior VII do inciso mantida)

VIII – **o cessionário, na cessão onerosa**, em relação ao imposto devido pela transmissão *causa mortis* dos direitos hereditários a ele cedidos;

IX – **os tutores e curadores**, pelos tributos devidos pelos tutelados ou curatelados;

X – **os pais**, pelo imposto devido pelos seus filhos menores. (grifo nosso)

Desse modo, tendo em vista que o legislador goiano impôs ao cidadão o descabido ônus de justificar/fiscalizar a origem dos recursos financeiros utilizados no pagamento pela transmissão de qualquer bem ou direito que tenha sido transferido onerosamente para o seu patrimônio, ou dele para o de outrem, cumpre ressaltar a lição de Florence Haret, segundo a qual é inadmissível o estabelecimento de amplas e irrestritas presunções pró-Estado no ordenamento jurídico, *in verbis*:

[...] Cabe ao legislador manter-se fiel à materialidade tributária prevista na Constituição ao descrever os elementos que a caracterizam e, para melhor corresponder a este ditame, **não deve presumir aspectos estruturantes do tipo tributário com base em presunções que não se encontram no âmbito conceitual daquela. Presumir é técnica de exceção, o que implica que não convém criar hipóteses presuntivas que refogem às características essenciais de um tipo, fundamentando nelas a exação.** A presunção, pura e simples, não deve ser utilizada como forma para tributação. Deve comparecer como método excepcional que



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



não diz diretamente da concepção do tipo, em seu todo considerado, mas a algum elemento de segundo plano que nele está.²⁹

In casu, cumpre ressaltar que a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, no afã de elevar a arrecadação do ITCD a cifras estratosféricas, mostra-se insensível à situação de boa parcela da população goiana, que é obrigada a buscar o próprio sustento e de suas famílias na *economia informal*. Mesmo as pessoas que possuem um vínculo formal de trabalho não encontram, muitas vezes, outra alternativa para complementar a sua renda senão o trabalho na informalidade, a exemplo dos conhecidos e populares *bicos*.

É de conhecimento público e notório que esse contingente de pessoas, com os modestos ganhos obtidos na informalidade, encontra-se aquém do patamar mínimo de tributação pelo Imposto de Renda (IR) e, por ocasião da aquisição de determinado bem ou direito, tem grandes dificuldades de apresentar qualquer documento que comprove a origem dos seus recursos, que comumente são o fruto de longos anos de sacrifícios.

Nesse particular, é importante observar que a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 ainda foi cruel, isto é, promoveu uma redução no teto de isenção do ITCD, de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais):

Lei Estadual de Goiás nº 11.651/1991

Art. 79. São isentos do pagamento do ITCD:

I - o herdeiro, o legatário ou o donatário que houver sido aquinhoadado com um bem imóvel:

a) urbano, edificado, destinado à moradia própria ou de sua família, desde que, cumulativamente:

²⁹ HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário*: teoria e prática. 2010. 652 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, São Paulo, p. 430 grifo nosso.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



1. o beneficiário não possua outro imóvel residencial;
 2. a doação, a legação ou a participação na herança limite-se a esse bem;
 3. o **valor do bem** seja **igual ou inferior a R\$ 25.000,00** (vinte e cinco mil reais);
- b) rural, cuja área não ultrapasse o módulo da região; (Redação dada pela Lei nº 13.772/2000)
- [...] (grifo nosso)

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 79. São isentos do pagamento do ITCD:

I – o herdeiro, legatário, donatário ou beneficiário que receber quinhão, legado, parte, ou direito, cujo **valor** seja **igual ou inferior a R\$ 20.000,00** (vinte mil reais); (grifo nosso)

Para além do descabido ônus imposto aos cidadãos de comprovar a origem de seus recursos ao estabelecer qualquer relação negocial onerosa, algo que prejudica mais gravemente os de menor capacidade econômica, a possibilidade de eventual desconsideração de negócios jurídicos onerosos instala grave insegurança jurídica na sociedade como um todo, penalizando injustamente não só as partes diretamente envolvidas na avença, mas também a coletividade indeterminada de pessoas que podem experimentar os efeitos jurídicos daí provenientes.

Para melhor ilustrar os problemas aqui expostos, consideremos um contrato de compra e venda de um imóvel em relação ao qual não seja comprovado que o adquirente efetuou o pagamento por meio de recursos próprios.

Evidentemente, ao proceder à escrituração/registro do imóvel perante o cartório competente, será exigido o recolhimento do ITBI para o município goiano onde o bem está localizado. Por outro lado, como a lei ora impugnada permite que o fisco estadual *caracterize* como doação a transmissão onerosa de bens e direitos se não for comprovado que o adquirente efetuou o



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



pagamento com recursos próprios, o Estado de Goiás passará a cobrar/exigir o recolhimento do ITCD sobre a mesma operação.

Tem-se, então, uma nítida bitributação, flagrantemente abusiva, porque sem expressa autorização das normas constitucionais, e que coloca em situação de risco a capacidade contributiva do cidadão, haja vista que o país já conta com uma carga tributária muito alta, ensejando, também, um sério e tormentoso conflito de competência entre o Estado de Goiás e os seus municípios.

Suponhamos, ainda, que o fisco estadual resolva caracterizar como doação a operação de compra e venda de um imóvel cujo transmitente já tenha falecido, sendo que esse bem foi o único pertencente ao acervo patrimonial do *de cujus* durante toda a sua vida. O que impediria os herdeiros, sob a alegação de ser nula a doação de todos os bens do doador (art. 548 do CC/2002), pleitearem o reconhecimento da invalidade do contrato de compra e venda firmado?

É evidente que não se pode admitir a existência de um negócio jurídico única e exclusivamente para satisfazer a voracidade do fisco estadual (art. 5º, XXXVI, da CF/1988). Em outras palavras, dado negócio jurídico não pode ser considerado oneroso entre os particulares e, simultaneamente, gratuito perante o Estado de Goiás, interessado tão-só em aumentar o volume de sua arrecadação por meio do alargamento inconstitucional da hipótese tributária do ITCD.

Ou se introduz no mundo jurídico uma artificiosa/forçosa doação, que dá ensejo a vários conflitos de interesses, afrontando as normas constitucionais, a sistemática proveniente do *Codex* Tributário Nacional e a estrutura do Direito brasileiro como um sistema uno, completo e coerente de regras e princípios; ou



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



remanesce intacto o negócio de compra e venda celebrado entre as partes, nada havendo de ser recolhido a título de ITCD para o Estado de Goiás.

Ora, conforme já salientado no Tópico 6.1.1, a administração fiscal tem à sua disposição um vasto acervo de disposições legais e regulamentares que lhe confere os meios necessários e suficientes para conferir a veracidade das informações prestadas e o *quantum* recolhido aos cofres públicos.

Sob o pretexto de coibir manobras que eventualmente possam ser praticadas para escapar ao pagamento de parte do ITBI ou outros tributos, o Estado de Goiás não pode pretender haver para si eventual diferença pertencente aos seus municípios ou à União, desconsiderando um negócio jurídico oneroso como se tivesse competência para legislar sobre direito civil (art. 22, I, da CF/1988). Cabe aos municípios e à União fazer uso do vasto e poderoso arsenal de meios legais postos à sua disposição para haver aquilo que entenderem ser-lhes de direito, sem que suas respectivas esferas de competências sejam invadidas pelo Estado de Goiás.

Mostra-se evidente, portanto, que as alterações da Lei Estadual nº 18.002/2013 no regime jurídico do ITCD em Goiás são inconstitucionais, já que promovem um **assédio à capacidade econômica do contribuinte** sem precedentes na história da tributação brasileira, abrangendo relações de direito civil, empresarial, de família e sucessões, de previdência privada, etc.

Em outros termos, a desconsideração de negócios jurídicos onerosos, rotulando-os como doação para elevar o volume da arrecadação estadual, coloca numa espécie de estado de sítio a vida econômica e as possibilidades de realização de negócios em Goiás: uma afronta ao direito de propriedade e um confisco do direito ao desenvolvimento do povo goiano!



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



No curto prazo, a tendência é que o novo ITCD goiano implique num aumento exponencial da informalidade, com a profusão dos chamados *contratos de gaveta* em níveis jamais vistos, bem como, em médio prazo, na queda de investimentos de cunho empresarial no Estado de Goiás.

Se a finalidade do Estado de Goiás é aumentar o volume de seus recursos financeiros, melhor seria fazer uso sistemático dos mecanismos legais que inibem o desperdício de dinheiro público e a corrupção na administração estadual. Desconsiderar negócios jurídicos onerosos com o fito de exigir o recolhimento do ITCD não é, seguramente, o meio devido/legítimo (a medida necessária, adequada e proporcional em sentido estrito) para atingir tal desiderato.

Nesse sentido, vale repisar o posicionamento de Florence Haret:

[...] perfeitamente justificada e coerente a adoção das limitações ao poder de tributar como verdadeiros limites-objetivos à técnica das presunções tanto em âmbito legislativo quanto em planos executivos. **Nem legislador nem aplicador do direito podem ultrapassar as materialidades minuciosamente descritas na Constituição. Assim procedendo, fará irromper tributação indevida, além de provocar corrupção no sistema tributário como um todo.**³⁰

A fim de expor vários outros problemas no plano concreto, serão apresentados esboços sucintos (nos tópicos seguintes) da estrutura de cada operação passível de tributação inconstitucional pelo novo regime “jurídico” do ITCD em Goiás e, sempre que oportuno, estarão acompanhados de situações práticas que denotam os vícios de inconstitucionalidade da lei aqui guerreada.

³⁰ HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*. 2010. 652 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, São Paulo, p. 438, grifo nosso.



6.3 – Da desconsideração do empréstimo para exigir o pagamento do ITCD

É sabido que o empréstimo é o contrato pelo qual uma das partes entrega uma coisa à outra, para ser devolvida em espécie ou gênero. No empréstimo são divisadas 02 (duas) espécies contratuais: o comodato e o mútuo; tão diferentes entre si, que poderiam ser considerados contratos de natureza distinta.

O comodato é empréstimo de coisa não fungível, a título gratuito, no qual o comodatário recebe a coisa emprestada para uso, cabendo-lhe restituí-la ao término do negócio jurídico. Nesse sentido, aperfeiçoa-se com a tradição (art. 579 do CC/2002). Trata-se, portanto, de uma comodidade proporcionada ao comodatário: o uso de determinado bem não fungível durante algum tempo, seja esse tempo determinado ou não. Como a lei não lhe prescreve forma especial, é contrato não solene, havendo a possibilidade de estabelecê-lo verbalmente.

Em vista dessas características, a natureza jurídica do comodato é compreendida pela doutrina como um contrato: a) gratuito (inexiste contraprestação e/ou retribuição, ao contrário da locação); b) real (depende/aperfeiçoa-se com a tradição); c) comutativo (as obrigações são conhecidas de antemão); d) unilateral (feita a tradição, em tese, só incumbem obrigações ao comodatário); e) temporário (se fosse perpétuo, o negócio jurídico seria doação e não comodato); f) não solene (a lei não exige forma especial).³¹

Vale salientar que o comodato é habitualmente celebrado *intuito personae*: com base na fidúcia, isto é, na confiança do comodante em relação ao

³¹ Cf. RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil, volume 03*: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade. 30. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 258 *et. seq.*



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



comodatário. Logo, a lei civil realmente não poderia exigir forma solene para a instituição de comodato, pois seria incoerente com a fenomenologia cultural.

Calha assinalar, também, que a temporariedade é nota de destaque no empréstimo. E, como espécie desse gênero contratual, o comodato não pode ser tido/presumido *ad eternum*, mas tão-só conforme o tempo concedido ou que se mostrar necessário para o uso do bem. Diferentemente da doação, que é perpétua, o empréstimo é temporário, pois conta com a devolução do bem.

Tanto é assim, que o comodante possui a faculdade de reclamar a coisa a qualquer tempo se o prazo contratual for indeterminado, respeitando-se, evidentemente, o suficiente para a utilização do bem emprestado. Ao demonstrar a existência de necessidade urgente e imprevista, o comodante tem, inclusive, o direito de suspender, de imediato, o uso da coisa emprestada, a despeito de ter sido fixado (ou não) prazo de utilização (art. 581 do CC/2002).

Mesmo que o comodato não tenha prazo determinado e/ou seja verbal (não escrito), se não restituir a coisa após a notificação, o comodatário fica constituído em mora *ex vi lege*. E, independentemente de previsão contratual quanto à duração do comodato, abre-se espaço para a aplicação das penalidades legais, conforme ressaí dos termos do art. 582 do CC/2002:

Art. 582. O comodatário é obrigado a conservar, como se sua própria fora, a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato ou a natureza dela, sob pena de responder por perdas e danos. **O comodatário constituído em mora, além de por ela responder, pagará, até restituí-la, o aluguel da coisa que for arbitrado pelo comodante.** (grifo nosso)

Já o mútuo é o empréstimo de coisa fungível, que será consumida. Ao receber a coisa, o mutuário torna-se o seu proprietário: não precisa devolver o



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



mesmo objeto, mas apenas coisa de mesma espécie, qualidade e quantidade (art. 586 do CC/2002). Em vista da concepção tradicional do mútuo, que surgiu como ato para socorrer um amigo, a lei presume que ele seja gratuito, sem impedimento, no entanto, para expressa convenção de sua onerosidade (art. 591 do CC/2002).

Daí a doutrina compreende a natureza jurídica do mútuo como um contrato: a) presumidamente gratuito (oneroso, se convencionado expressamente); b) real (depende/aperfeiçoa-se com a tradição); c) comutativo (as obrigações são conhecidas de antemão); d) unilateral (do contrato, só incumbem obrigações ao mutuário); e) temporário (conta com a devolução do empréstimo); f) não solene (a lei não exige forma especial).³²

O exemplo mais comum de mútuo é o empréstimo de dinheiro. Para garantir a restituição integral do bem mutuado, diante da desvalorização monetária, pode ser convencionada a aplicação de índices de correção e atualização.

É verdade que as restrições à onerosidade do mútuo em dinheiro recuaram ao longo da história, na esteira de argumentos ligados à ideia de *crédito à produção*, ao uso do empréstimo visando obter ganhos/lucros e à necessidade de remuneração e/ou atualização do capital. Nesse sentido, a própria lei civil presume ser devido o pagamento de juros no chamado mútuo destinado a *fins econômicos* (lucrativos), conforme disposto no art. 591 do CC/2002, *in verbis*:

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual. (grifo nosso)

³² Cf. RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil, volume 03*: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade. 30. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 263 *et. seq.*



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Do dispositivo transcrito, percebe-se que ainda continuam vivas as restrições que dizem respeito à excessiva elevação das taxas de juros. Tal matéria já foi objeto de ampla regulação pela Lei da Usura (Decreto nº 22.626/1933), cujas normas originalmente proíbem o estabelecimento de juros contratuais superiores a 12% (doze por cento) ao ano, mas que acabaram flexibilizadas/atualizadas por argumentos de ordem econômica, dando ensejo a novas interpretações, em benefício das instituições financeiras.

Sendo assim, independentemente de previsão no contrato (seja ele escrito ou verbal) acerca da remuneração do capital no mútuo de *fins econômicos*, os juros são presumidamente devidos por força de lei federal, integrando-se ao tipo do negócio jurídico ajustado entre as partes.

Inexistindo convenção de prazo no ajuste do contrato de mútuo, o *Codex Civil* introduz presunções, que servem, inclusive, para a constituição do mutuário em mora. Verifiquemos os exatos termos do art. 592 do CC/2002:

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

I - até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para semeadura;

II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.

Nada obstante, visando elevar a arrecadação estadual com o ITCD a qualquer custo, a lei ora atacada rotula como doação o contrato de empréstimo convencionado entre ascendentes e descendentes, ou empresas e seus sócios, caso não sejam atendidas forçosas e ilegítimas condições, totalmente estranhas à lei civil. Vejamos o disposto no art. 72-A, III, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 72-A. Caracteriza-se doação:

[...]

III – o valor recebido em contrato de **empréstimo firmado entre ascendente e descendente** ou entre a **empresa e sócio com ausência de:**

- a) **prazo de devolução** do empréstimo;
- b) **remuneração do capital;**
- c) **correção monetária;**
- d) **registro do contrato de empréstimo;**

[...] (grifo nosso)

Além de ferir o cerne da natureza jurídica do empréstimo, deixando de observar os elementos básicos do instituto, a lei estadual ora atacada dá a entender que o referido negócio jurídico apenas existirá e será válido se for realizado da forma especificada na legislação estadual. Nesse sentido, cumpre enumerar as incompatibilidades dessa lei com o ordenamento jurídico brasileiro:

- **Forma:** o Estado de Goiás exige que o contrato seja escrito, o que contraria a lei civil, que não condiciona a existência e validade do empréstimo a essa formalidade (contrato não solene);
- **Prazo:** a exigência de prazo para devolução do empréstimo também se mostra incompatível, haja vista que esse gênero contratual abrange a possibilidade da indeterminação quanto ao prazo; além disso, a própria lei civil regula as situações nas quais as partes não convencionaram prazo no ajuste;
- **Remuneração de capital:** exigir uma remuneração de capital é contrário à natureza tradicional e basilar do mútuo, sobre a qual se fundamenta a presunção de gratuidade da lei civil, mesmo porque o uso/consumo do capital não precisa estar necessariamente dirigido a *fins econômicos* (lucrativos).
- **Correção monetária:** a lei estadual ora atacada tratou as espécies de empréstimo de forma idêntica, deixando de observar que a correção monetária só pode ser atrelada ao mútuo oneroso, sendo descabida nas outras modalidades, sobretudo no comodato. Ainda vale ressaltar que,



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



embora o contrato de mútuo oneroso não preveja a correção monetária, a própria legislação civil brasileira teve o cuidado de presumir a atualização do capital (art. 591 do CC/2002).

- Registro do contrato de empréstimo: obrigar que as partes tornem públicas as relações particulares entre elas é uma excrescência, pois a natureza jurídica do empréstimo dispensa a forma solene.

Na prática, aparecem muitas situações embaraçosas na aplicação da lei aqui impugnada. A título de exemplo, suponhamos que fossem válidas todas as imposições dispostas no art. 72-A, III, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, e que determinados indivíduos sem parentesco em linha reta resolvam ajustar um contrato de mútuo oneroso, emprestando dinheiro.

Ora, devido à condição intersubjetiva desses indivíduos (ausência de parentesco em linha reta), estão certos de que o ajuste entabulado entre eles jamais será objeto de incidência do ITCD, pois ficam dispensados da observância de quaisquer das absurdas exigências do citado dispositivo legal.

Surgem, então, questões constrangedoras do ponto de vista da igual proteção dos cidadãos pela lei. Por que o Estado de Goiás dispensa um tratamento privilegiado para esses indivíduos em detrimento de ascendentes e descendentes, ou de empresas e seus sócios, que venham ajustar entre si os mesmos contratos? Por que pessoas sem parentesco em linha reta, ou que não sejam sócias da empresa com a qual contratem, ficam livres de satisfazer as exigências da lei estadual para assegurar a existência, a validade e os efeitos do empréstimo ajustado entre elas?

Nesse ponto, cumpre lembrar que tratamentos privilegiados e/ou discriminatórios precisam estar devidamente ancorados em argumentos jurídicos especiais, capazes de qualificar constitucionalmente as diferenciações estabelecidas em regras legais. Do contrário, não se tem outra coisa senão uma clara e



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



inadmissível afronta ao princípio constitucional da igualdade, previsto, no âmbito das limitações constitucionais ao poder de tributar, no art. 102, II, da Constituição do Estado de Goiás.

In casu, não há razoabilidade em discriminar o contrato firmado entre ascendentes e descendentes, ou entre empresas e seus sócios. Em verdade, trata-se do puro desejo de aplacar a insaciável voracidade do fisco estadual, o que explica (mas não justifica) a imposição desse ônus descabido, do qual só ficaram livres pessoas sem parentesco em linha reta e/ou que não sejam sócias de empresas com as quais venham contratar.

Consideremos, ainda, outro cenário: pai e filho resolvem ajustar um contrato de comodato verbal, pelo qual o pai emprestará ao filho um imóvel para que nele resida por tempo indeterminado. Com base no citado dispositivo de lei estadual, como as partes deveriam proceder? Para que um pai venha proporcionar uma comodidade a um filho, é razoável impor-lhe mais exigências do que se fizesse o mesmo para seu irmão ou para qualquer pessoa estranha? Seguramente que não!

Na situação apresentada, não sendo atendidas as exigências da lei aqui impugnada, pai e filho terão de conviver pelo prazo mínimo de 05 (cinco) anos com a preocupação de que o fisco estadual poderá notificar-lhes do lançamento do ITCD. Esse cenário expõe o alto nível de insegurança jurídica provocada por uma lei estadual que, com o fito de elevar a arrecadação fiscal a qualquer custo, intromete-se de forma atrapalhada na regulação de negócios comuns do dia a dia, deixando as partes atingidas totalmente entregues à incerteza e ao abuso.

Mesmo que as citadas regras legais fossem constitucionalmente válidas, os supostos contribuintes ficariam confinados num poço de incerteza



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



quanto ao modo correto que deveriam proceder, já que o regramento legal não poderia ser aplicado a todas as modalidades de empréstimo.

E, na mesma linha de raciocínio do Tópico 6.2.1, referente à compra e venda de imóvel, ao *caracterizar* como doação o empréstimo realizado entre ascendentes e descendentes, ou entre o sócio e a sociedade empresária, nada impediria os demais herdeiros de alegar que tenha ocorrido uma antecipação da legítima (art. 544 do CC/2002), ou até mesmo, em determinados casos, de pleitear o reconhecimento da invalidade do contrato firmado sob o argumento de ser nula a doação de todos os bens do doador (art. 548 do CC/2002).

Portanto, sob o pretexto de não terem sido satisfeitas exigências absurdas e estranhas à natureza jurídica do empréstimo e suas espécies, o Estado de Goiás não pode desconsiderar esse gênero contratual, transfigurando-o em doação, como se tivesse competência para legislar sobre direito civil (art. 22, I, da CF/1988) e, de quebra, extrapolar os núcleos de materialidade da hipótese de incidência do ITCD, circunscritos ao instituto da doação e à transmissão *causa mortis*, aos quais remetem as normas constitucionais (estadual e federal).

6.4 – Da desconsideração da integralização ou aumento de capital social com o objetivo de exigir o recolhimento do ITCD

Integralização é o ato pelo qual os sócios realizam o capital social. Por meio dessa operação, cada sócio integraliza a sua cota-capital através dos cabedais que saem de seu patrimônio para *integrar* o patrimônio da pessoa jurídica constituída, transferindo-se bens (móveis ou imóveis), suscetíveis de avaliação pecuniária, na proporção das respectivas quotas subscritas no contrato social da sociedade empresária (art. 997 do CC/2002). Analogamente, o aumento de capital é



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



a transferência de bens individuais do sócio para a sociedade empresária, com o fim de majorar a sua participação, acompanhada da alteração do contrato social/ato constitutivo (art. 999 do CC/2002).

No lugar da propriedade dos bens transferidos, os sócios passam a ser titulares de um direito societário. A face patrimonial desse direito consiste em perceber o correspondente quinhão dos lucros havidos durante a existência da sociedade, partilháveis conforme as disposições do contrato social, bem como o respectivo saldo verificado depois da sua liquidação. Já a face pessoal do mesmo direito relaciona-se ao *status* de sócio, que lhe permite participar da administração da sociedade diretamente como gerente, ou como simples conselheiro, fiscalizando os atos de administração, no zelo pelas disposições consignadas no contrato social, e em conformidade aos direitos dos sócios estabelecidos em lei.³³

A função precípua do capital social é constituir o fundo inicial, o patrimônio originário, tornando viável o início da vida econômica da sociedade. Expresso nominalmente em valor monetário, o capital social serve de base para que sejam aferidos os resultados da atividade empresarial, lucros e/ou prejuízos, havidos durante determinado exercício financeiro, ou noutro intervalo de tempo qualquer. Daí falar-se com ênfase no princípio da intangibilidade do capital social, que não pode ser confundido com o patrimônio social.³⁴

Em geral, a integralização do capital social aperfeiçoa-se com a tradição (art. 1.267 do CC/2002). Se for através de dinheiro, basta que se proceda à entrega da quantia para o caixa da sociedade empresária mediante recibo.

³³ Cf. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial, volume 1*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 454 *et. seq.*

³⁴ Cf. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial, volume 1*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 454 *et. seq.*



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Na hipótese de incorporação de imóveis, não é preciso contrato social por escritura pública para a realização de capital subscrito. Em se tratando das sociedades limitadas, por força do disposto no art. 35, VII, "a" e "b", da Lei nº 8.934/1994, basta que o contrato social contenha a descrição e a identificação do imóvel, sua área, dados relativos à sua titulação, bem como o número da matrícula no registro imobiliário; além da outorga uxória ou marital, se necessário para o sócio casado que estiver entregando bem imóvel — informações suficientes para a transcrição no competente registro de imóveis.

No caso das sociedades anônimas, por força do disposto no art. 89 da Lei nº 6.404/1976, já não se exigia escritura pública na incorporação de imóveis ao capital social, sendo documento hábil para a transcrição no competente registro de imóveis a certidão do ato constitutivo da companhia, passada pelo registro do comércio onde foi arquivado, conforme a ata da assembleia de constituição da companhia, ou da assembleia geral extraordinária que aprovar a incorporação de bens para a realização de aumento de capital (art. 89 do citado diploma legal).

Tratando-se de veículo automotor, faz-se necessária a transferência junto ao Departamento Estadual de Trânsito (DETRAN), com a emissão de novo certificado de propriedade em nome da sociedade empresária. No caso de títulos de crédito, a integralização deverá ser formalizada por meio do competente instrumento de cessão de direitos. Os demais títulos de valores, como patente de invenção e certificado de registro de marca, também são transferidos por instrumento de cessão de direitos e deverão ser averbados perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI).

Em vista dessas considerações, resta óbvio que a integralização ou aumento de capital da sociedade empresária só pode ocorrer às expensas dos



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



cabedais dos sócios. É da essência dos atos jurídicos de formação e alteração societária a transferência de bens dos sócios para a sociedade. Assim, a exigência de comprovação da origem desses recursos, veiculada na lei aqui guerreada, mostra-se como uma bizarra e inadmissível afronta à presunção de boa-fé radicada nas normas constitucionais (estadual e federal). Verifiquemos o disposto no art. 72-A, IV, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 72-A. Caracteriza-se doação:

[...]

IV – a integralização ou aumento de capital social por pessoa que não comprove que o fez por meio de recursos próprios;

[...] (grifo nosso)

Inexistisse a presunção de boa-fé como norma fundamental, não haveria sentido na cominação legal, referente à sociedade limitada, segundo a qual os sócios respondem solidariamente pela exata estimação de bens conferidos ao capital social (art. 1.055, § 1º, do CC/2002). Quanto às sociedades anônimas, também vale lembrar que a distribuição de dividendos em prejuízo do capital social implica na responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à “caixa social” a importância distribuída, à exceção dos direitos de crédito representados pelas ações preferenciais (art. 201, § 1º, da Lei nº 6.404/1976). No que toca às limitadas, os sócios ficam obrigados à reposição das quantias retiradas, a qualquer título, sem prejuízo do capital social (art. 1.059 do CC/2002).

Se os sócios e/ou os administradores da sociedade empresária, na esteira do princípio da intangibilidade do capital social, gozam da presunção de sua boa-fé na distribuição de dividendos, por qual motivo eles deveriam ficar privados da mesma presunção de boa-fé ao integralizarem ou aumentarem o capital social?



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Ora, qualquer operação societária deverá constar no contrato social, com o arquivamento na Junta Comercial, seguido da prática de atos necessários para aperfeiçoar a transferência, a exemplo da transcrição de imóvel no competente Cartório de Registro de Imóveis e sua baixa na Declaração do Imposto de Renda (DIR). Nenhuma transferência de propriedade ocorrerá sem a observância dos requisitos necessários. Logo, tanto o fisco quanto outros interessados (v.g., sócio ou credor) têm à sua disposição informações amplas e suficientes para verificar a regularidade das operações efetuadas.

Nesse sentido, convém destacar que, em se tratando das sociedades anônimas, a presunção de boa-fé apenas cessa se ficar demonstrada a ocorrência de distribuição de dividendos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste (art. 201, § 2º, da Lei nº 6.404/1976). Tal conduta é considerada tão grave, que chega a ser tipificada como *crime de fraude e abuso na administração de sociedade por ações* no art. 177, § 1º, VI, do Código Penal (CP).

Nessa linha de raciocínio, imaginemos a situação de um sócio que deseja aumentar a sua participação na sociedade por meio de um imóvel de sua propriedade. Para que o aumento de capital social seja válido, além da respectiva alteração do contrato social, será necessário promover a transcrição do imóvel no competente Cartório de Registro, algo que, por sua vez, exigirá uma série de documentos, entre os quais, a *Certidão de Registro* do imóvel que comprove ser tal bem, efetivamente, de propriedade desse sócio. Além disso, convém destacar que o valor da integralização ou aumento do capital social reporta-se ao que consta na DIR pessoa física, atraindo o cumprimento de outra obrigação acessória: a baixa do imóvel na referida declaração.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Do exposto, resta claro que o disposto no art. 72-A, IV, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, ao exigir a comprovação da origem dos recursos utilizados na integralização ou aumento do capital social, para além de incorrer em redundância e excesso de burocracia, contraria as normas constitucionais e insulta a boa fé, a privacidade, bem como o sigilo bancário e fiscal do sócio/contribuinte.

Sob o pretexto de não ser atendida uma exigência absurda, a lei ora impugnada rotula como doação uma operação que em nada tem a ver com a prática de atos de liberalidade. Algo inadmissível diante dos núcleos de materialidade do ITCD estabelecidos em normas constitucionais, pois a integralização ou aumento do capital social (com os quais a propriedade de determinados bens é transferida do patrimônio dos sócios para a sociedade) tem evidente contrapartida econômica: o direito do sócio na divisão dos lucros e na administração da empresa.

6.5 – Da desconsideração da cessão onerosa para exigir o pagamento do ITCD

A cessão onerosa de direitos e obrigações é gênero amplo de negócio jurídico. Dado o acentuado e complexo dinamismo da sociedade, abrange uma diversidade incalculável de convenções. Não foi à toa que o legislador goiano, hipnotizado pela fria ótica do *solipsismo fiscal*, vislumbrou na cessão onerosa um abundante e inesgotável manancial de recursos financeiros a ser tributado.

Para tanto, a lei estadual ora guerreada estabeleceu que, caso não fique comprovado que o cessionário efetuou o pagamento com recursos próprios, a cessão onerosa será desconsiderada e, submetida ao forçoso rótulo de doação, ensejará a exigência/cobrança do ITCD. Confira-se o disposto no art. 72-A, V, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, *in verbis*:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 72-A. Caracteriza-se doação:

[...]

V – a cessão onerosa em que o cessionário não comprove o pagamento por meio de recursos próprios;

[...] (grifo nosso)

Arvorando-se indevidamente na competência para legislar sobre direito civil (art. 22, I, da CF/1988), o legislador estadual simplesmente fechou os olhos para o traço comum aos núcleos de materialidade do ITCD, fixados nas normas constitucionais (estadual e federal), qual seja: a gratuidade, presente tanto no instituto da doação quanto na transmissão de bens e direitos *causa mortis*.

Conforme destacado à saciedade ao longo da presente arguição de inconstitucionalidade, não se presume a má-fé. Assim, para além da observância do princípio do *non olet* na seara tributária, exigir a comprovação da origem dos recursos por meio dos quais o cessionário efetuou o pagamento implica numa inversão na presunção de boa-fé, norma fundamental que deriva das disposições constitucionais, e dá sustentação ao ordenamento jurídico como um todo.

Submeter as partes que celebram qualquer negócio jurídico a constante e imotivada investigação estatal é institucionalizar a perseguição aos cidadãos em geral, colocando sempre em dúvida, já de antemão (sem quaisquer indícios de prática de irregularidade), os meios pelos quais o cessionário obteve o dinheiro necessário para efetuar o pagamento pela cessão onerosa de direitos.

A origem dos recursos é estranha (e não interessa) à cessão onerosa de direitos enquanto negócio jurídico, o qual se aperfeiçoa por inteiro com o pagamento/recebimento do valor ajustado mais a entrega da coisa e/ou o exercício,



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



pelo cessionário, dos direitos cedidos por meio da convenção estabelecida. E, havendo indícios fundados da prática de irregularidades, o ônus de demonstrar a eventual prática de atos de má-fé recai, evidentemente, sobre a entidade pública interessada nos tributos que entenda ser-lhes de direito, tendo à sua disposição vasto acervo de meios legais para a tarefa de fiscalização.

O legislador estadual não pode desvirtuar o instituto da doação, alargando a hipótese de incidência do ITCD à revelia dos princípios e das regras constitucionais, entre os quais se encontra a mais aguda norma de proteção ao indivíduo num autêntico Estado Democrático de Direito: a regra segundo a qual ninguém pode ser obrigado a produzir provas que prejudiquem a si próprio, consagrada através dos tempos na expressão latina *nemo tenetur se detegere*, firme no art. 5º, LXIII, da CF/1988.

Fosse possível tributar a cessão onerosa de direitos valendo-se do raso e inconstitucional artifício de tomá-la como negócio jurídico gratuito, o mesmo raciocínio poderia ser aplicado ao comodato, bastando converter em pecúnia determinada comodidade que tenha sido proporcionada ao comodatário.

Ora, como já bem divisado no Tópico 6.3, relativo ao gênero contratual empréstimo, não basta que determinado negócio jurídico seja gratuito para dar ensejo à tributação pelo ITCD. É preciso que a operação realmente esteja compreendida nos núcleos de materialidade do imposto, definidos nas normas constitucionais, quais sejam: o instituto da doação, caracterizado pela prática de um ato de liberalidade, com a transmissão de determinado bem ou direito em caráter perpétuo; ou a transmissão de bens e direitos *causa mortis*.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Na mesma linha de raciocínio do Tópico 6.2.1, referente à compra e venda de imóvel, ao *caracterizar* a cessão onerosa como doação, caso os direitos cedidos perfaçam a totalidade do patrimônio do cedente, nada impediria os seus herdeiros de pleitearem o reconhecimento da invalidade do negócio jurídico sob o argumento de ser nula a doação de todos os bens do doador (art. 548 do CC/2002). E, havendo parentesco em linha reta entre o cedente e o cessionário, ou vínculo marital entre eles, os herdeiros interessados ainda podem alegar que tenha ocorrido uma antecipação da legítima (art. 544 do CC/2002).

Do ponto de vista constitucional, revela-se insustentável o pretexto de não ter sido comprovada a origem dos recursos utilizados no pagamento pela cessão onerosa de direitos para exigir o recolhimento do ITCD e, assim, aplacar a voracidade do fisco estadual. Consectariamente, a desconsideração do negócio jurídico originalmente celebrado (a cessão onerosa, rotulada como doação) mostra-se inconstitucional e instala grave insegurança jurídica na sociedade goiana.

6.6 – Da inconstitucional exigência do ITCD pela utilização de reservas de lucros, lucros acumulados e lucros dos exercícios seguintes em pagamento de ações ou quotas em contrato firmado ao capital social

A sociedade empresária tem por finalidade a obtenção de lucro. Aí jaz a expressão patrimonial do direito societário, que ocupa o lugar da propriedade dos sócios quanto aos bens e direitos transferidos para a sociedade com a integralização ou aumento de capital social. Por um lado, a distribuição de lucros é a remuneração dos sócios pelo capital investido na empresa e, por outro, representa a contrapartida pelos riscos que eles assumiram com o empreendimento, tenham ou não trabalhado pessoalmente na administração do negócio.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



No entanto, os lucros obtidos (passíveis de distribuição) podem ter outro destino além das "contas bancárias particulares" de cada sócio. Visando conferir garantia e reforço ao capital social, é possível que sejam feitas certas provisões, definidas em percentuais de lucros a serem reservados e acumulados, dos quais os sócios apenas poderão fruir em momento posterior.

No que toca às sociedades anônimas (S/A), a lei exige a aplicação de 5% (cinco por cento) do lucro para constituir a chamada *reserva legal*, a qual não excederá 20% (vinte por cento) do capital social (art. 193 da Lei nº 6.404/1976), sem prejuízo da possibilidade de que os sócios e/ou os acionistas pactuem outras reservas sobre os lucros obtidos pela sociedade. Tanto é assim, que a Lei das S/A faz menção a alguns tipos de reservas de lucros muito utilizados pelas sociedades empresárias (inclusive, *mutatis mutandis*, pelas limitadas de grande capital), entre os quais se encontram:

Reservas Estatutárias: o estatuto da companhia poderá criar tais reservas, destinando-se parte dos lucros do exercício para a sua constituição, sem restringir o pagamento dos dividendos obrigatórios (art. 194);

Reservas para contingências: a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado (art. 195);

Reserva de lucros a realizar: No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202 da Lei das S/A, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar (art. 197);

Reserva de lucros para expansão: Para atender a projetos de investimento e expansão, a companhia poderá reter parte dos lucros do exercício. Essa retenção deverá estar justificada com o respectivo orçamento de capital aprovado pela assembleia geral;



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Reserva de incentivos fiscais: A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (art. 195-A).

Pode-se, então, considerar os lucros acumulados como uma *conta de natureza transitória*, pois as reservas de lucros serão revertidas oportunamente aos sócios e/ou acionistas. E, dado o aspecto patrimonial do direito societário, a distribuição de lucros deve ser realizada com fiel observância à regularidade das obrigações tributárias e à correta imposição dos gravames fiscais.

Assim, no tocante ao disposto no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, o Ato Declaratório do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal (COSIT) nº 4/1996 esclarece às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados o seguinte:

Ato Declaratório COSIT nº 4/1996

[...]

I – no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, **poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido ou arbitrado e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, quando devido, à contribuição social sobre o lucro, à contribuição para a seguridade social – COFINS e às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP.**

[...] (grifo nosso)

Nesse sentido, também vale conferir o disposto no art. 48 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 93/1997, *in verbis*:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Instrução Normativa SRF nº 93/1997

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º **No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:**

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

[...] (grifo nosso)

Desse modo, o lucro a ser distribuído (no presente ou no futuro) nada mais é que o resultado positivo do balanço patrimonial diminuído de todos os impostos e contribuições aos quais está sujeita a sociedade empresária (como PIS, COFINS, CSLL e IRPJ). No entanto, alheio à flagrante incompatibilidade entre a distribuição/reserva de lucros e os núcleos de materialidade do ITCD, o legislador goiano passou a *rotular* como doação a utilização de reservas de lucros, lucros acumulados e lucros dos exercícios seguintes em pagamento de ações ou quotas em contrato firmado ao capital social. É o que está disposto no art. 72-A, VI, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, *in verbis*:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 72-A. **Caracteriza-se doação:**

[...]

VI – a utilização de reservas de lucros, lucros acumulados e lucros dos exercícios seguintes em pagamento de ações ou quotas em contrato firmado ao capital social;



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



[...] (grifo nosso)

Ora, o instituto da doação refere-se à transferência, *por liberalidade e em caráter perpétuo*, de bens, direitos e vantagens do patrimônio de uma pessoa para o de outra (art. 538 do CC/2002).

A lei aqui atacada incorreu no absurdo equívoco de imaginar que a doação pudesse ser caracterizada por um benefício conferido ao próprio "doador". Detalhe: a operação rotulada como doação ainda supõe o *pagamento* de ações ou cotas em contrato firmado ao capital social, o que naturalmente implica em onerosidade, circunstância essencialmente incompatível com um ato de liberalidade.

A utilização de reservas de lucros, lucros acumulados e lucros dos exercícios seguintes em pagamento de ações ou quotas dos exercícios seguintes em contrato firmado ao capital social não guarda pertinência à prática de liberalidade. Conforme já bem assinalado, trata-se apenas de reservas/garantias utilizadas para reforçar o capital social (algo não só exigido e/ou disciplinado, mas incentivado por lei federal), a fim de conferir maior solidez à empresa, tendo em vista os próprios direitos e interesses societários, à semelhança do que ocorre com os mecanismos clássicos de integralização ou aumento do capital social.

E, mesmo que não fosse assim, como essas operações já estão sujeitas a um complexo regime de tributação na esfera federal, o legislador goiano impõe uma nítida bitributação ao exigir o pagamento do ITCDD com base nas mesmas hipóteses, sem qualquer previsão/amparo nos textos constitucionais. Logo, tudo isso reclama um firme e veemente repúdio do Poder Judiciário no bojo da presente arguição de inconstitucionalidade.



6.7 – Da transmissão onerosa de bem ou direito se o pagamento for efetuado por um terceiro que age como interveniente pagador

O inciso II do art. 72-A da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 caracteriza como doação “a transmissão onerosa de bem ou direito, na situação em que uma pessoa os adquire de outrem e o pagamento é efetuado por um terceiro que age como interveniente pagador, expressa ou implicitamente”.

Como já apontado à exaustão, a Constituição do Estado de Goiás, em seu art. 104, I, com fulcro no artigo 155, I, da Constituição Federal de 1988, autoriza o Estado de Goiás a instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos. Portanto, norma que institua o imposto sobre hipótese que não se amolda ao permissivo constitucional será inválida.

No presente tópico, o primeiro ponto que merece e necessita ser revisitado diz respeito à falta de competência legislativa dos Estados-membros para definir conceitos de direito privado.

Com efeito, ao alçar instituto próprio do direito privado (no caso, a doação) à condição de hipótese de incidência tributária, será no direito privado, e não nas normas tributárias, que serão encontrados a definição e o alcance do instituto.

E não poderia ser diferente: permitir que o ente federativo titular da competência tributária, seja a União, os Estados-membros ou os municípios, defina, ao seu talante, o conceito e o alcance de institutos utilizado pela Constituição como hipótese de incidência tributária, levaria à ruína a repartição constitucional de



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



competências tributárias, assim como a própria hierarquia da norma constitucional. Neste sentido, vale repisar o disposto no art. 110 do CTN:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ora, segundo vem sendo frisado ao longo da presente arguição de inconstitucionalidade, a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 está redefinindo o clássico instituto da doação, em divergência ao conceito decantado na experiência histórico-cultural e estabelecido no art. 538 do Código Civil, *in verbis*:

Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Cotejando o conceito do Código Civil com o do inciso II do art. 72-A da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, que redefine como doação “a transmissão onerosa de bem ou direito, na situação em que uma pessoa os adquire de outrem e o pagamento é efetuado por um terceiro que age como interveniente pagador, expressa ou implicitamente.”, é inequívoco que a norma estadual extrapola o conceito do Código Civil.

No caso, a norma estadual parte da presunção de que o fato de haver pagamento através de terceiro interveniente implicaria em liberalidade de uma pessoa em transferir bem ou vantagem para outra.

No entanto, esta presunção pode não se confirmar, levando-se à incidência do imposto sobre hipótese que não é a de doação. A título de exemplo, pode ser que haja um contrato de mútuo entre o terceiro interveniente e o adquirente



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



do bem ou direito, em que figure como mutuário o terceiro interveniente e que o pagamento do valor seja através do pagamento direto do bem ou direito adquirido pelo mutuante.

Ora, neste exemplo simples, que ocorre na rotina das pessoas, não haveria doação do terceiro interveniente para o adquirente do bem ou direito, não havendo que se falar em incidência do ITCD.

Se no caso concreto houver, de fato, doação, dispõe a autoridade fiscal de instrumentos legais suficientes para desconsiderar o negócio jurídico a fim de se efetuar o lançamento tributário, com a observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (eixos normativos dos quais a presunção de boa-fé deflui como norma fundamental do ordenamento jurídico).

Como regra geral, deve-se considerar que o negócio jurídico foi, simplesmente, uma transmissão onerosa de bem ou direito, não se subsumindo, portanto, na hipótese tributária. Não é facultado à norma tributária veicular presunções contra o contribuinte de sorte a ignorar a presunção de sua boa-fé, invertendo-se completamente a lógica normativo-constitucional.

Assim, a hipótese prevista na lei ora impugnada não é de doação, violando frontalmente o núcleo de materialidade do ITCD, disposto no art. 155, I, da Constituição Federal e no art. 104, I, da Constituição do Estado de Goiás.

Nesses termos, requer a este Colendo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de Goiás que declare a invalidade da norma contida no inciso II do art. 72-A da Lei Estadual nº 18.002/2013 em face da Constituição do Estado de Goiás.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



6.8 – Da cobrança/exigência do ITCD sobre o excedente de meação na dissolução de sociedade conjugal ou união estável

Conforme a experiência histórico-cultural revela, a dissolução de sociedade conjugal ou união estável costuma ser palco de mágoas recíprocas. Mesmo na hipótese de existir consenso entre os interessados, capaz de sublimar os contornos dramáticos da separação, os mútuos ressentimentos ainda permanecem latentes por significativo tempo. O desfazimento do enlace marital não se mostra, pois, campo fecundo para a prática de atos de liberalidade de um cônjuge (ou companheiro) em favor do outro. Em verdade, cada qual visa tão-só o que lhe é de direito na partilha dos bens que compõe o patrimônio comum do casal.

Em razão disso, a possibilidade de cobrança do ITCD sobre bens partilhados na dissolução de sociedade conjugal ou união estável apresenta-se, no mínimo, como evento insólito/excepcional. Algo que só poderia ocorrer em face da prática de autêntica liberalidade, que não pode ser confundida com a mera compensação de direitos, nem com a simples conveniência na partilha de bens.

Impende destacar que, embora a gratuidade seja traço comum da doação e da transmissão *causa mortis*, ela não pode ser tomada, para fins de exigência do ITCD, fora dos núcleos materiais da hipótese tributária definida nas normas constitucionais, quais sejam: o instituto da doação, caracterizado pela prática de um ato de liberalidade, e a transmissão *causa mortis*, conseqüência da sucessão de bens do *de cuius*.

Fechar os olhos a essa premissa significa incorrer no emprego da analogia e da interpretação extensiva com o intuito de exigir tributo não previsto no campo de materialidade definido em norma constitucional estadual e federal: uma



afronta à regra da tipicidade cerrada que se encobre sob o manto formal de uma lei inconstitucional (art. 108, § 1º, do CTN).

Nada obstante, a lei ora guerreada inovou o regime jurídico do ITCD em Goiás, estabelecendo a tributação do excedente de meação na dissolução de sociedade conjugal ou união estável. Vejamos o disposto no seu art. 73:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 73. **A incidência do imposto alcança:** (Redação anterior do *caput* mantida)

I – a transmissão *causa mortis* ou por doação de imóvel situado neste Estado e o direito a ele relativo, ainda que:

d) o processo de inventário, arrolamento, **dissolução judicial de sociedade conjugal ou de união estável** esteja tramitando ou venha tramitar em outra unidade da Federação ou no exterior;

e) a escritura pública de inventário, partilha, **dissolução consensual de sociedade conjugal ou de união estável** seja lavrada em outra unidade da Federação;

f) o doador, donatário, herdeiro, legatário, cedente ou cessionário não tenha domicílio ou residência neste Estado;

[...]

III – o **excedente** de quinhão ou **de meação em relação aos bens e direitos sujeitos à tributação** neste Estado, ainda que o patrimônio atribuído ao donatário seja composto de bens e direitos sujeitos à tributação por mais de uma unidade da Federação.

[...] (grifo nosso)

Estendeu-se o alcance da hipótese tributária do ITCD, que não pode ultrapassar os limites da transmissão *causa mortis* ou doação segundo os respectivos núcleos de materialidade contidos nas normas constitucionais (federal e estadual), para tributar o excedente de meação, presumindo-se que, nessa hipótese, configuraria-se uma doação, a despeito do art. 110 do CTN. Tanto é assim, que o excedente de



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



meação chega a ser enumerado como se fosse uma autêntica doação, nos termos do art. 74, II, "e", 2, da Lei Estadual nº 18.002/2013:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 74. **Ocorre o fato gerador do ITCD:** (Redação anterior do *caput* mantida)

[...]

II - na transmissão por doação, na data: (Redação anterior mantida)

- a) da instituição de usufruto convencional; (Redação anterior mantida)
 - b) em que ocorrer fato ou ato jurídico que resulte na consolidação da propriedade na pessoa do nu proprietário, na extinção de usufruto; (Redação anterior mantida)
 - c) do ato da doação, ainda que com reserva de direito real, a título de adiantamento da legítima, ou cessão não onerosa;
 - d) da renúncia à herança ou ao legado em favor de pessoa determinada;
 - e) da partilha, que beneficiar uma das partes, em relação ao excedente de:
 - 1. quinhão ou de meação, decorrente de processo de inventário, ou por escritura pública;
 - 2. **meação, decorrente de dissolução de sociedade conjugal ou união estável, por sentença ou escritura pública;**
 - f) da instituição convencional de direito real.
- [...] (grifo nosso)

Mesmo que fosse possível ultrapassar as normas constitucionais quanto aos limites da materialidade do ITCD, a regra legal que define a tributação do excedente de meação no Estado de Goiás ainda se mostraria vaga e ambígua (caso fosse válida), ensejando mais de uma interpretação possível. À primeira vista, pode-se apurar o excedente de meação em relação ao patrimônio comum do casal como um todo, ou em relação a cada bem singularmente considerado.

Entretanto, a ideia de meação tem como pressuposto lógico o acervo de bens e direitos que compõem o patrimônio comum do casal. Logo, uma



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



vez divididos os bens e direitos em partes de valores correspondentes, nada há que ser recolhido a título de ITCD para o Estado de Goiás.

Como exemplo prático, consideremos uma dissolução de sociedade conjugal (ou união estável) cujo patrimônio comum a ser partilhado seja constituído por 01 (um) apartamento no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), mais um conjunto de outros bens e direitos não imóveis que some o mesmo valor.

Se um dos cônjuges/companheiros ficar com o apartamento e o outro com os bens e direitos não imóveis, ter-se-á que o patrimônio comum foi dividido em partes iguais. Desse modo, não há que se falar em doação de um indivíduo para o outro, pois cada qual obteve aquilo que lhe era de direito (a metade do patrimônio comum). Seria completamente desarrazoado cogitar-se que o cônjuge a quem coube o apartamento estaria obrigado a recolher o ITCD sobre a metade do valor do imóvel. Porém, isso não está suficientemente claro na lei aqui impugnada, dando margem para que o fisco estadual proceda à interpretação que lhe pareça mais interessante, ou seja, que considere o excedente de meação em relação a cada bem singularmente considerado.

Por outro lado, se o patrimônio a ser dividido for constituído por um apartamento no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) mais uma casa avaliada em R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) e, por mera conveniência, os cônjuges/companheiros, de comum acordo, decidem que um ficará com o apartamento e outro com a casa, para aquele que ficar com este imóvel, haverá um excedente de meação no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

Essa divisão não pode ser confundida com doação, pois inexistente a prática de ato de liberalidade. Trata-se de mera conveniência, justificável pelas mais



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



diversas razões: proximidade do local trabalho, escolas, supermercados, farmácias, hospitais, por afeição à vizinhança, etc.

Suponhamos, ainda, outro cenário: uma dissolução conjugal (ou união estável) cujo patrimônio comum a ser partilhado seja constituído por 03 (três) apartamentos, cada um deles avaliado em R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

Por mera conveniência, e não por liberalidade, poderia ser ajustado que um dos cônjuges/companheiros ficaria com 02 (dois) dos apartamentos e o outro com o terceiro imóvel, já que não é possível dividir ao meio qualquer dos apartamentos. Como imóveis são ativos financeiros de baixa liquidez no mercado, uma venda precipitada normalmente deixa os alienantes suscetíveis a graves prejuízos econômicos. Aí reside a conveniência de tal divisão.

Em outras palavras: devido aos riscos de perdas patrimoniais, nem sempre se mostra conveniente alienar o terceiro imóvel. Analogamente, não é possível dividir ao meio qualquer dos filhos que o casal tenha sem ceifar uma vida humana. Porém, com a forçosa presunção de doação, haveria um excedente de meação equivalente ao valor de meio apartamento sujeito à tributação pelo ITCD.

Consideremos, ainda, outra hipótese. Suponhamos que, além dos 03 (três) apartamentos, o patrimônio comum também seja constituído por mais um conjunto de bens e direitos não imóveis (automóveis e joias, por exemplo) que corresponda à soma dos valores dos apartamentos.

Se um dos cônjuges/companheiros ficar com 01 (um) apartamento e o outro com 02 (dois), assegurando a ambos desfrutar de moradia própria, e houver uma compensação por meio de bens e direitos não imóveis, nada há de ser recolhido



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



a título de ITCD. A tributação de meio apartamento, a título de excedente de meação, mostrar-se-ia descabida, conforme já assinalado.

Consoante o raciocínio exposto, a dissolução de sociedade conjugal (ou união estável) não é, rigorosamente, ambiente para a prática de atos de liberalidade, conteúdo essencial do instituto da doação, devendo ser rejeitada a tributação pelo ITCD por divergência em relação ao núcleo de materialidade do imposto, definido em norma constitucional federal e estadual, conforme ratificado pela vedação disposta no art. 110 do CTN.

Em caso de entendimento diverso, ao menos deve ser assegurada uma *interpretação conforme* aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, tomando-se o excedente de meação em relação ao patrimônio comum na sua integralidade, e não sobre cada bem do acervo patrimonial singularmente considerado.

6.9 – Do momento de pagamento do ITCD em processo judicial de inventário e dissolução de sociedade conjugal ou união estável

Em se tratando de processo judicial de inventário e dissolução de sociedade conjugal ou união estável, a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 estabeleceu que, ao protocolizar a petição inicial, o contribuinte deveria comprovar a *quitação* do ITCD, o reconhecimento do direito à não incidência ou à concessão de isenção. É o que ressaí do art. 88-A, *in verbis*:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 88-A. Deve o contribuinte comprovar a quitação do imposto, o reconhecimento do direito à não incidência ou à concessão de isenção, juntando:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



I - na petição inicial ou no curso de processo judicial, antes do proferimento da sentença relativa a:

- a) **juízo de partilha ou adjudicação, em processo de inventário;**
- b) **dissolução judicial de sociedade conjugal ou união estável;**

II - no pedido, antes do ato de lavratura da escritura pública relativa a:

- a) inventário, partilha e doação;
- b) dissolução consensual de sociedade conjugal ou união estável.

§ 1º O formal de partilha e a escritura pública não poderão divergir das informações constantes da Declaração do ITCD, referentes às quantidades e aos valores dos bens ou direitos, que serviram de base para a cobrança do imposto.

§ 2º A comprovação de pagamento do imposto e o ato declaratório de reconhecimento de sua desoneração devem ser feitos de acordo com o disposto em regulamento. (grifo nosso)

Ora, exigir o pagamento do ITCD ao protocolizar a petição inicial de inventário ou dissolução de sociedade conjugal ou união estável é algo esdrúxulo e inconstitucional! A uma, porque costuma ser grande a morosidade na tramitação do processo, nem sempre há consenso entre os interessados e, mesmo existindo acordo entre eles, também devem ser levados em consideração eventuais interesses de menores. A duas, porque, no tocante a bens imóveis, a transmissão de determinados bens para o patrimônio individual do interessado só ocorre com o registro da escritura no cartório competente (art. 1.245 do CC/2002), não havendo, pois, que se falar em incidência do tributo antes do trânsito em julgado da sentença e da respectiva expedição do formal de partilha.

O que se transmite aos herdeiros com a abertura da sucessão, isto é, a partir da morte do *de cujus* (art. 1.784 do CC/2002), é a herança como acervo patrimonial indivisível (art. 1.791 do CC/2002). Para que se possa falar em sujeito passivo do ITCD, é necessária a efetiva realização da partilha, de modo que se tenha



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



certeza sobre o que é devido a cada herdeiro e ocorra, seguramente, a *transmissão* de bens determinados para o patrimônio de cada qual.

Na dissolução de sociedade conjugal ou união estável, também é preciso aguardar o desfecho final do processo. Afinal de contas, é justamente isso o que individualiza, com a devida segurança, quais serão os bens transmitidos para o patrimônio individual de cada cônjuge/companheiro. Só então seria possível cogitar-se numa forçosa incidência do ITCD que, conforme já demonstrado no Tópico 6.11, revela-se inconstitucional.

Ademais, o próprio direito à não incidência do ITCD, ou à isenção, pode depender do resultado de um processo judicial de inventário ou dissolução de união estável, o qual muitas vezes se mostra complexo. A título de exemplo, vale lembrar que o teto legal de isenção foi reduzido para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e, sem o resultado definitivo do processo, não há como se falar (ou não) em isenção.

Portanto, mostra-se completamente descabido e inconstitucional exigir a comprovação da quitação do ITCD, do reconhecimento do direito de não incidência ou de isenção já na protocolização da petição inicial de inventário, dissolução de sociedade conjugal ou união estável. Tal exigência, veiculada na lei estadual ora atacada, fere o ponto de partida da hipótese tributária do imposto, delineado nas normas constitucionais (estadual e federal), qual seja: a *transmissão* de bens e direitos para o patrimônio individual de determinada pessoa. De quebra, os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade ficam total e permanentemente eclipsados.

No máximo, seria possível condicionar a expedição do formal de partilha ao pagamento do ITCD, pois se trata de documento hábil e necessário para



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



levar a partilha ao competente registro, operando-se a transmissão de determinados bens e direitos para o patrimônio individual de cada interessado.

6.10 – Da inconstitucional tributação pelo ITCD das provisões constituídas nos planos de previdência privada e seguro de pessoas PGBL, VGBL e semelhantes

O regime de previdência privada é organizado de forma autônoma e complementar ao regime geral de previdência social, baseando-se na constituição de reservas, administradas sob regime de capitalização, a fim de garantir o pagamento dos benefícios contratados (art. 1º da LC nº 109/2001).

As entidades *abertas* que operam o sistema de previdência privada no Brasil são constituídas unicamente sob a forma de sociedade anônima e, como a própria denominação sugere, podem oferecer seus planos de benefícios livremente a todas as pessoas interessadas, a despeito de existir qualquer vínculo prévio entre as pessoas físicas e/ou jurídicas envolvidas na relação de previdência complementar. Assim, os participantes são tidos como *associados* dessas entidades, algo distinto da posição de sócio (art. 36 da LC nº 109/2001).

O Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) e o Plano Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) são os mais conhecidos planos de previdência privada e seguro oferecidos no mercado pelas entidades abertas. A Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) é encarregada de aprovar o PGBL antes da sua oferta ao público, assim como também é responsável pela regulamentação do VGBL.

Nos instrumentos de contrato dos planos PGBL/VGBL são utilizadas expressões técnicas específicas, definidas nos regulamentos da SUSEP, entre as quais: a) participante, a pessoa física que contrata o plano; b) beneficiário, a



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



pessoa física (ou pessoas físicas) indicada livremente pelo participante para receber os valores de benefício ou resgate, na hipótese de seu falecimento, de acordo com a estrutura do plano; c) assistido, a pessoa física em gozo de benefício sob a forma de renda; d) fase de diferimento, o lapso temporal compreendido entre a data de início de vigência da cobertura por sobrevivência e a data contratada para início de pagamento do benefício; e) início de vigência, a data de protocolização da proposta de inscrição na Entidade Aberta de Previdência Complementar ou Sociedade Seguradora (EAPC) autorizada a operar planos de previdência privada; f) cobertura por sobrevivência, a garantia de pagamento de benefício pela sobrevivência do participante ao período de diferimento contratado; g) resgate, o direito garantido aos participantes e beneficiários de, durante o período de diferimento e na forma regulamentada, retirar os recursos da Provisão Matemática de Benefícios a Conceder; h) contribuição, valor correspondente a cada um dos aportes destinados ao custeio do plano; i) carregamento, importância destinada a atender às despesas administrativas e às de comercialização do plano.

Ao contratar um plano PGBL, tem-se a possibilidade de diferir o pagamento do Imposto de Renda, com a garantia de que não haverá tributação e contribuições de qualquer natureza sobre as contribuições destinadas ao seu custeio. Vale conferir, pois, o disposto no art. 69 da LC nº 109/2001:

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Trata-se de um benefício tributário de relevante interesse social, constituindo-se no principal atrativo/estímulo para que a coletividade venha fazer provisões de caráter privado em face das contingências da velhice/aposentadoria e diante de vários outros riscos sociais (como acidentes e doenças que acarretem a diminuição ou perda da capacidade laborativa, seja ela temporária ou permanente, ou em razão da morte), o que ajuda a mitigar, sobremaneira, as graves insuficiências do regime geral de previdência social no país.

Nos planos PGBL, concede-se ao participante um benefício fiscal, pelo qual se utiliza as contribuições vertidas ao plano como deduções da base de cálculo do imposto de renda (IR). No recebimento dos rendimentos provenientes da previdência complementar, haverá a incidência do IR sobre os valores totais recebidos, de acordo com o regime tributário adotado (*progressivo* ou *regressivo*).

Já os planos VGBL são contratos de natureza mista, seguros de vida com cobertura por sobrevivência (aposentadoria). Por esta razão, são elevados à categoria de plano de previdência complementar. Como se trata de planos onde não é concedido ao participante o benefício fiscal de diferir o pagamento do IR, a incidência do imposto fica restrita apenas aos rendimentos.

Nada obstante, contrariando as disposições específicas da LC nº 109/2001, a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 simplesmente resolveu tributar, através do ITCD, as provisões constituídas nos planos de previdência privada e seguro. Em outras palavras: o legislador goiano, hipnotizado pelo *solipsismo fiscal*, violou as regras constitucionais de distribuição de competências (art. 202 da CF/1988), demonstrando profundo alheamento em relação às consequências sociais de seus erros. Vejamos o disposto no art. 72, § 6º, 7º e 8º, da Lei nº 18.002/2013:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Art. 72. O ITCD incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos por:

- I - Sucessão legítima ou testamentária, inclusive na sucessão provisória;
- II - Doação, inclusive com encargos ou ônus.

.....
§ 2º Doação é:

I – ato contratual ou a situação em que o doador, por liberalidade, transmite bem, vantagem ou direito de seu patrimônio ao donatário que o aceita, expressa, tácita ou presumidamente;

[...]

§ 6º **Considera-se** excedente de quinhão, o valor atribuído ao herdeiro, superior à fração ideal a qual faz jus e, **excedente de meação, o valor atribuído ao meeiro**, cônjuge ou companheiro, **superior à fração ideal a qual fazem jus**.

§ 7º **A hipótese prevista no inciso I do caput compreende a transmissão do montante acumulado na provisão constituída** com os aportes financeiros realizados **em planos de previdência privada e seguro de pessoas** nas modalidades de Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL), Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) ou outra semelhante, **decorrente de resgate promovido pelos beneficiários em razão do falecimento do participante ou segurado na fase de diferimento do plano**.

§ 8º **Para os efeitos de cálculo do excedente de meação** de que trata o § 6º do presente artigo, observado o regime de bens do casamento, **será considerado também o montante acumulado na provisão constituída com os aportes financeiros realizados em planos de previdência privada e seguro de pessoas** nas modalidades de Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL), Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) ou outra semelhante, quando a partilha de bens dos cônjuges ou conviventes ocorrer na fase de diferimento do plano e estiver garantido o direito de resgate. (grifo nosso)

Dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que o legislador goiano usurpa a competência para revogar a não incidência de outros tributos sobre esses planos além do Imposto de Renda, uma isenção expressamente prevista em lei complementar federal. A lei estadual ora impugnada passou a exigir o recolhimento do ITCD no resgate das provisões em razão: a) do falecimento do participante ou



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



segurado na fase de diferimento do plano; b) sobre o excedente de meação quando a partilha de bens dos cônjuges ou conviventes ocorrer na fase de diferimento do plano e estiver garantido o direito de resgate dos recursos acumulados.

Resta nítido, portanto, que houve um alargamento da hipótese tributária do ITCD para alcançar o montante acumulado nas provisões constituídas nos planos PGBL, VGBL e outros semelhantes.

Olvidou-se que o resgate das provisões acumuladas nos planos de benefícios de previdência privada e seguro durante a fase de diferimento já importa num elevado ônus tributário para o participante e/ou beneficiário. Mesmo porque, a ideia central dos planos de previdência privada/complementar é incentivar a coletividade a construir uma poupança de longo prazo, formando uma reserva financeira no sentido de proporcionar segurança/amparo material a contento na velhice/aposentadoria, ou mesmo diante de outras contingências/riscos sociais.

Foi nesse sentido que a Lei nº 11.053/2004 instituiu o regime de *tributação regressiva*, estabelecendo que, no recebimento dos benefícios de aposentadoria ou em eventuais resgates efetuados durante a fase de diferimento, a alíquota do Imposto de Renda a ser aplicada dependerá do prazo de acumulação das provisões, ou seja, quanto maior for o tempo de acúmulo dos recursos, menos imposto o participante terá de pagar no resgate, nos termos do seu art. 1º, *in verbis*:

Art. 1º É facultada aos participantes que ingressarem a partir de 1º de janeiro de 2005 em planos de benefícios de caráter previdenciário, estruturados nas modalidades de contribuição definida ou contribuição variável, das entidades de previdência complementar e das sociedades seguradoras, **a opção por regime de tributação no qual os valores pagos aos próprios participantes ou aos assistidos, a título de benefícios ou resgates de valores acumulados, sujeitam-se à incidência de imposto de renda na fonte às seguintes alíquotas:**



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



- I - **35%** (trinta e cinco por cento), para recursos com prazo de **acumulação inferior ou igual a 2 (dois) anos;**
- II - **30%** (trinta por cento), para recursos com prazo de **acumulação superior a 2 (dois) anos e inferior ou igual a 4 (quatro) anos;**
- III - **25%** (vinte e cinco por cento), para recursos com prazo de **acumulação superior a 4 (quatro) anos e inferior ou igual a 6 (seis) anos;**
- IV - **20%** (vinte por cento), para recursos com prazo de **acumulação superior a 6 (seis) anos e inferior ou igual a 8 (oito) anos;**
- V - **15%** (quinze por cento), para recursos com prazo de **acumulação superior a 8 (oito) anos e inferior ou igual a 10 (dez) anos;** e
- VI - **10%** (dez por cento), **para recursos com prazo de acumulação superior a 10 (dez) anos.**

Evidentemente, o falecimento do participante ou segurado dos planos PGBL, VGBL ou semelhantes pode ocorrer em quaisquer das fases de acumulação dos recursos, inclusive nos 02 (dois) primeiros anos. Portanto, a lei estadual aqui impugnada, ao exigir o recolhimento do ITCD sobre os valores acumulados, condena o participante/beneficiário ao risco de serem confiscadas as provisões através das quais pretendiam resguardar-se dos riscos sociais: um claro e inequívoco atentado ao direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CF/1988) e à vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF/1988).

Nesse particular, cumpre esclarecer que os valores cobrados a título de administração e carregamento dos planos PGBL e VGBL, que já são muito altos, podendo comprometer até 60% (sessenta por cento) das reservas acumuladas. Confira-se a análise do economista Fernando Nogueira da Costa, Professor de Economia da Universidade Estadual de Campinas/SP com doutorado acadêmico:

Também é importante ficar de olho nos custos dos planos previdenciários. Dependendo do valor das taxas cobradas, o custo total pode comer mais da metade do volume acumulado. Simulação feita pela SulAmérica (detalhes em <www.previdenciasemlablabla.com.br>, site



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



elaborado pela seguradora) mostra o impacto das taxas sobre a quantia a ser resgatada. Em um plano de 25 anos com taxa de administração de 3,5% ao ano (valor mais comum no passado, quando a concorrência nesse mercado era menor) e taxa de carregamento de 2,8% (paga na aplicação e/ou no resgate), cerca de 60% da reserva acumulada vai ser utilizada só para pagar os encargos. O cálculo considera uma rentabilidade real (descontada a inflação) de 6% ao ano.³⁵

Ora, somando-se uma tributação pelo ITCD ao pagamento do IR, esses planos de previdência privada e seguro tornam-se autênticos *fundos perdidos* para os participantes e beneficiários, confiscando-se as reservas financeiras acumuladas, numa total descaracterização e desvirtuamento da função/interesse social de incentivo à poupança privada para complementar a rede de proteção social em face das contingências/riscos inerentes à experiência da vida humana.

Quanto ao excedente de meação referente às provisões acumuladas no PGBL, VGBL e semelhantes, conforme já apontado em detalhes no Tópico 6.8, a dissolução de sociedade conjugal ou união estável não é, rigorosamente, ambiente para a prática de atos de liberalidade, conteúdo essencial do instituto da doação, devendo ser rejeitada a tributação pelo ITCD por divergência em relação ao núcleo de materialidade do imposto, definido em norma constitucional federal e estadual, assim como ratificado pela vedação disposta no art. 110 do CTN.

E, mesmo que a competência (de lei complementar federal) para revogar a não incidência de outros tributos além do IR sobre esses planos de previdência privada não tivesse sido usurpada pelo legislador goiano, nem houvesse o evidente risco de confisco das provisões constituídas pela tributação imoderada, ao menos deveria ter sido assegurada uma interpretação conforme aos princípios

³⁵ Cf. COSTA, Fernando Nogueira. *Alterações na previdência complementar fechada e aberta (PGBL e VGBL)*. Disponível em: <<http://fernandonogueiracosta.wordpress.com/2013/01/24/alteracoes-na-previdencia-complementar-fechada-e-aberta-pgbl-e-vgbl/>>. Acesso em: 11 jun. 2014.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, tomando-se o excedente de meação em relação ao patrimônio comum na sua integralidade, e não sobre cada bem do acervo patrimonial singularmente considerado.

Afinal de contas, revela-se totalmente irracional a tributação do montante acumulado nos planos de previdência privada a título de excedente de meação, como bem singularmente considerado.

Portanto, resta clara a inconstitucionalidade da incidência do ITCD sobre as provisões acumuladas nos planos PGBL, VGBL e semelhantes (art. 72, § 7º e 8º, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013), seja no resgate promovido por ocasião do falecimento do participante ou segurado na fase de diferimento do plano, seja em razão da partilha de bens dos cônjuges ou conviventes.

Afronta-se a um só tempo, as regras de distribuição de competências (art. 202 da CF/1988), o direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CF/1988), a vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF/1988 e art. 102, IV, da CE-GO/1989) e o instituto da doação como núcleo de materialidade do ITCD (art. 155, I, da CF/1988 e art. 104, I, da CE-GO/1989), normas constitucionais federais cuja observância também é exigida pelo constituinte goiano, expressamente ou de forma remissiva (art. 2º, § 2º, da CE-GO/1989).

6.11 – Da insegurança da base de cálculo do ITCD definida conforme o “valor de mercado” do bem ou direito transmitido

Ao definir a base de cálculo do ITCD, a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 substituiu por “valor de mercado” a expressão “valor venal” do bem ou



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



direito transmitido por doação ou *causa mortis*. Vejamos a alteração promovida no texto legal, a partir do *caput* do art. 77:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 77. **A base de cálculo do ITCD é o valor de mercado** do bem ou direito transmitido por causa mortis ou por doação.

§1º O valor de mercado é apurado mediante avaliação judicial ou avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual e expresso em moeda nacional na data da declaração ou da avaliação.

§2º A base de cálculo do ITCD **deve ser submetida à homologação**, considerando-se homologada com a aprovação, pela Fazenda Pública Estadual, do valor de mercado do bem ou direito transmitido.

.....
§4º Na falta de entrega da Declaração do ITCD Doação no prazo legal e não havendo elementos para avaliar bens e direitos na data do fato gerador, a Fazenda Pública Estadual pode realizar avaliação e mediante método de ajuste de valor, encontrar a base de cálculo naquela data.

§5º **Havendo discordância por parte da Administração Tributária quanto ao valor atribuído aos bens e direitos pelo sujeito passivo, cabe à Fazenda Pública Estadual realizar avaliação e sendo constatada diferença positiva entre o valor da avaliação e o valor atribuído, deve efetuar o lançamento do valor relativo à diferença verificada.** (grifo nosso)

Nos termos do art. 38 do CTN, a base de cálculo do ITCD é definida como "o valor venal dos bens ou direitos transmitidos", ou seja, o valor de venda do imóvel, segundo declarado pelo contribuinte, em condições normais de mercado. À primeira vista, essa alteração terminológica no dispositivo legal goiano parece irrelevante, pois manteria incólume o sentido original da norma.

Ocorre, porém, que a finalidade precípua dessa modificação é criar uma diferenciação entre o valor atribuído a determinado imóvel como base de cálculo do ITCD e o valor venal apurado pelos municípios no lançamento do IPTU



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



— conforme suas respectivas plantas de valores, baseadas em preços médios do metro quadrado por região e no padrão de construção do prédio.

Com vistas a promover o aumento na arrecadação do ITCD, o fisco estadual costuma argumentar que existiria uma defasagem entre o valor de venda no mercado dos imóveis singularmente considerados e o valor médio apurado nas plantas de valores elaboradas anualmente pelos municípios.

Argumento que não se ajusta ao presente contexto! Ora, a hipótese de incidência do ITCD recai sobre o instituto da doação e a transmissão *causa mortis*, cujo traço comum é a gratuidade. Trata-se, pois, de eventos ontologicamente distintos de uma venda, operação esta imprescindível para aferir, efetivamente, o valor alcançado por determinado imóvel no mercado, singularmente considerado.

Logo, revela-se mais coerente com os núcleos de materialidade do ITCD, segundo a definição que lhes foi dada em norma constitucional estadual e federal, tomar o valor médio apurado pelos municípios, em suas plantas de valores imobiliários, como parâmetro para eventual retificação da base de cálculo.

Além disso, em observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, não se pode deixar o contribuinte à mercê da ampla flutuação das especulações imobiliárias do mercado,³⁶ penalizando-o com uma exigência imoderada do ITCD. *Mutatis mutandis*, deve-se tomar o mesmo cuidado quanto à doação ou transmissão *causa mortis* de quaisquer outros bens e direitos que estejam sujeitos às variações especulativas do mercado de capitais, a exemplo das quotas ou ações de empresas e outros direitos correlatos.

³⁶ Cf. HÁ uma bolha imobiliária no Brasil? Sim. *Jornal Folha de São Paulo*, 15 mar. 2014. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/opiniaio/2014/03/1425835-ha-uma-bolha-imobiliaria-no-brasil-sim.shtml>>. Acesso em 26 abr. 2014.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



A Constituição do Estado de Goiás, em seu art. 101, § 3º, III, "a", dispõe que compete à lei complementar Federal dispor, dentre outras coisas, à respeito da base de cálculo dos impostos.

Como visto, o Código Tributário Nacional, que vigora com *status* de lei complementar, o fez, em relação ao ITCD, no seu art. 38.

Ao redefinir a base de cálculo consagrada no CTN, a Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 usurpa competência própria de lei complementar federal, violando, assim, o artigo 101, § 3º, III, *a*, da Constituição do Estado de Goiás.

6.12 – Da inconstitucional exigência do ITCD sobre a diferença positiva entre o “valor de mercado” e o valor nominal de operações societárias

Na transmissão da propriedade de bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital não há, obviamente, uma negociação de compra e venda entre o sócio e a sociedade empresária, mediante a qual seria possível aferir, de forma efetiva, o valor alcançado no mercado pelos cabedais (móveis ou imóveis) investidos no empreendimento.

Após o início das atividades empresariais, o capital permanece nominal, conforme expresso na soma declinada no ato constitutivo, ao passo que o patrimônio social (ou fundo social) tende a crescer, se a sociedade for próspera, ou a diminuir, se tiver insucesso. Portanto, bens e direitos são transferidos do patrimônio dos sócios para a sociedade, a fim de que possam viabilizar o início de uma atividade econômica que objetiva o lucro (art. 966 do CC/2002).



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Em se tratando das sociedades limitadas, cabe aos sócios estimar o valor dos bens conferidos ao capital social, ficando sujeitos a responder solidariamente pela exatidão das informações, até o prazo de 05 (cinco) anos do registro da sociedade (art. 1.055 do CC/2002). Desse modo, constatada divergência notória entre o valor declarado no contrato social (valor nominal) e o que ordinariamente seria possível atribuir a tais bens, os sócios ficam sujeitos à reparação pelo prejuízo que causarem à sociedade e a terceiros.

Nada obstante, convém observar que a lei civil não se atreveu a eleger um flutuante e inseguro *valor de mercado* como parâmetro de estimativa dos bens e direitos transmitidos na integralização ou aumento de capital social. Mesmo porque, a ideia de valor de mercado do bem ou direito transmitido pressupõe aferição empírica, que se dá com a efetiva compra e venda, e não com expectativas fugazes e distantes da realidade (pautadas por avaliações meramente especulativas).

Quanto à integralização do capital social das sociedades anônimas, ainda é necessário que os bens e direitos sejam avaliados por peritos, nomeados em assembleia geral preliminar (art. 84 da Lei nº 6.404/1976), convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem, pelo menos, a metade do capital social e, em segunda convocação, com qualquer número (art. 8º da citada lei).

Feita a nomeação, os peritos e a avaliadora deverão apresentar um laudo fundamentado, indicando os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados, instruindo-o com os documentos relativos aos bens avaliados; devendo estar presentes à assembleia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações e os esclarecidos que lhes forem solicitados (art. 8º, § 1º, da Lei nº 6.404/1976).



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Para além desses cuidados, tanto os avaliadores quanto o subscritor responderão perante a companhia, os acionistas e terceiros, pelos danos e prejuízos causados na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham incorrido (art. 8º, § 6º, da Lei nº 6.404/1976).

Ocorre que, na contramão da presunção constitucional de boa-fé, cuja observância não passou despercebida pelas referidas leis federais que tratam das sociedades empresárias, o legislador goiano passou a *caracterizar* como doação a diferença positiva entre um valor de mercado e o valor nominal de operações societárias de formação e modificação do capital social, a fim de exigir o recolhimento do ITCD. É o que consta no art. 72-A, VIII, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, *in verbis*:

Art. 72-A. Caracteriza-se doação:

[...]

VIII – a diferença positiva entre o valor de mercado:

- a) **da quota ou ação e o valor nominal expresso no contrato social ou em livro de transferência de ações;**
- b) **do bem ou direito e o valor nominal expresso no contrato social ou contrato de compra e venda;**
- c) **do bem ou direito e o valor utilizado quando da integralização ou aumento de capital, proporcional à participação dos sócios que se beneficiarem.**

No que se refere a imóveis, cumpre lembrar que as operações de transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital são imunes à incidência do ITBI (art. 156, § 2º, da CF/1988), norma constitucional reproduzida no art. 105, § 2º, da CE-GO/1989, *in verbis*:

Constituição Estadual de Goiás de 1989

Art. 105 - Compete aos Municípios instituir imposto sobre:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



[...]

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 e sua aquisição;

[...]

§ 2º - **O imposto de que trata o inciso II:**

I - **não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica**, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

[...] (grifo nosso)

Existe uma só ressalva constitucional à imunidade na incorporação de bens e direitos imobiliários ao patrimônio de pessoa jurídica: se a atividade preponderante do adquirente for, obviamente, a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Logo, tratando-se de imóveis incorporados à sociedade empresária cuja atividade preponderante não seja imobiliária, sequer faz sentido cogitar-se na diferença positiva entre um *valor de mercado* e o valor nominal expresso no contrato social (ou de compra e venda) com o intuito de exigir o pagamento do ITCD. A uma, porque o imposto a ser exigido na transferência do imóvel seria o ITBI, de competência dos municípios. A duas, porque a regra da imunidade na transferência prevalece, seja lá qual tenha sido o valor atribuído ao imóvel.

Independentemente de tratar-se de bens móveis ou imóveis, inexiste liberalidade ao transferir-se bens e direitos dos sócios para incorporação ao patrimônio da sociedade. Revela-se, pois, descabida a pretensão de transfigurar em doação as operações societárias de formação e modificação do capital social com



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



base numa diferença positiva entre o *valor de mercado* e o valor nominal (pretexto que se mostra carente de sentido diante da apontada inexistência de liberalidade).

Ora, a doação só pode ocorrer em proveito de outrem, e jamais tendo em vista benefícios a serem auferidos pelo próprio "doador", conforme já explicitado no Tópico 6.6, relativo às reservas de lucros em pagamento de ações e quotas em contrato firmado ao capital social. A lei estadual ora guerreada incorre, portanto, em clara e evidente inconsistência ontológica!

Ante a possibilidade de *retorno* de bens/direitos ao patrimônio dos sócios com a liquidação da sociedade (mais precisamente, do equivalente a eles), também não se pode falar numa transferência perpétua de direitos para o patrimônio da sociedade por conta da integralização ou aumento do capital social. Mesmo que a empresa conheça o fracasso, e não existam mais bens/direitos a partilhar entre os sócios na liquidação, a impossibilidade de retorno do equivalente àquilo que foi investido na sociedade decorre da absorção patrimonial na satisfação das obrigações empresariais, e não de um caráter perpétuo da transferência com a integralização ou aumento do capital social.

In casu, o forçoso rótulo de doação, com o qual o legislador goiano procura elevar a arrecadação estadual, mostra-se incompatível com os direitos societários (relacionados ao desejo dos sócios em obter lucro), os quais podem ser exercidos com a subscrição de quotas e ações no ato constitutivo (v.g. contrato social ou estatuto), seguida da integralização ou aumento do capital social.

Vale destacar, ainda, que o índice mais importante de capacidade contributiva na tributação empresarial é o volume de negócios realizados. Razão



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



pela qual o enquadramento como micro e pequena empresa é definido em função da receita bruta anual, e não em função do capital social (art. 3º da LC nº 123/2006).

Tudo isso desmascara os graves vícios de inconstitucionalidade encerrados nas disposições do art. 72-A, VIII e alíneas, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013. Arvorando-se indevidamente na competência para legislar sobre direito comercial (art. 22, I, da CF/1988), com vistas a exigir o recolhimento do ITCD, o legislador goiano *caracteriza* como doação a diferença positiva entre um flutuante (e inseguro) valor de mercado e o valor nominal de operações societárias, à revelia dos núcleos de materialidade do imposto definidos nas normas constitucionais, quais sejam: o instituto da doação e a transmissão *causa mortis*.

6.13 – Da obscuridade do método de ajuste de valor

A lei estadual ora impugnada também determina que, na falta de entrega da declaração do ITCD no prazo legal, e ausentes elementos para avaliar bens e direitos na data do *fato gerador*, a Fazenda Pública Estadual poderá realizar avaliação e, por meio de *método de ajuste de valor*, encontrar a base de cálculo naquela data. Vejamos os exatos termos empregados pelo legislador no art. 77. § 4º, da Lei 18.002/2013:

Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013

Art. 77. [...]

§4º Na falta de entrega da Declaração do ITCD Doação no prazo legal e não havendo elementos para avaliar bens e direitos na data do fato gerador, a Fazenda Pública Estadual pode realizar avaliação e mediante **método de ajuste de valor**, encontrar a base de cálculo naquela data.

[...] (grifo nosso)



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Ora, tem-se uma referência genérica a obscuro método de ajuste de valor: uma autêntica *norma em branco*, que deixa o seu preenchimento ao sabor da discricionariedade administrativa, contrariando a regra constitucional da *tipicidade cerrada* (tanto federal quanto estadual), pela qual deve estar pautada a estrutura da norma tributária. Afinal, em que consiste tal método? Sobre quais bases foi ou será elaborado? Qual seria a instituição oficial, especializada em cálculos tributários e dotada de autonomia/imparcialidade quanto aos interesses do fisco, com legitimidade para validar a adoção desse misterioso método?

Além das deduções que provêm da não cumulatividade de certos tributos, bem como de outras previsões constitucionais e legais de abatimento, a definição normativa da apuração do tributo através de uma base de cálculo à qual se aplica determinada alíquota denota que, nessa matéria, não pode haver espaço para a discricionariedade administrativa. Mesmo as presunções sobre lucro presumido, para fins de recolhimento de Imposto de Renda e Contribuição sobre o Lucro Líquido, são informadas por critérios bem nítidos. Admitir o contrário é sepultar a normatividade constitucional no que tange ao poder de tributar.

7 – DA CAUTELAR

Considerando tudo o que foi explicitado nas linhas anteriores, o deferimento de uma medida cautelar, suspendendo liminarmente a eficácia das normas impugnadas, é medida que se impõe (art. 10 *et. seq.* da Lei nº 9.868/1999 c/c o art. 9º-B, I, do Regimento Interno do TJ-GO). Ao longo da exordial, foram exaustivamente demonstradas a invalidade formal e material de normas veiculadas em diversos artigos, incisos, alíneas e parágrafos da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, o que denota a inegável presença do requisito do *fumus boni iuris*.



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



Noutro giro, como a lei estadual ora guerreada foi publicada há mais de 01 (um) ano, e a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás (SEFAZ) vem atuando contribuintes que incorrem numa das inconstitucionais hipóteses de incidência da lei impugnada, mostra-se patente o *periculum in mora*.

Nessa senda, ou o contribuinte paga a inconstitucional exação, e depois levará anos (talvez décadas) para reavê-la em sede de ação de repetição de indébito tributário, ou terá de manejar reclamação administrativa ou até mesmo ação judicial a fim de tutelar individualmente o seu direito em sede de controle concreto de constitucionalidade.

Qualquer dos dois cenários importa em ameaça de lesão a direitos individuais, instalando permanente situação de insegurança jurídica na coletividade como um todo, de modo que a concessão da cautelar *in limine* afigura-se como medida necessária à conservação da ordem jurídico-constitucional, especialmente no tocante à observância dos direitos e garantias fundamentais do cidadão em face do poder de tributar do Estado, assegurando-se, pois, a eficácia da decisão final.

Exemplo disso são as notificações expedidas pelo órgão fiscal do Estado de Goiás que, inconstitucionalmente, e de forma capciosa, exigem a apresentação de um suposto “comprovante de recolhimento do ITCDD relativo à doação recebida em moeda corrente para integralização do capital social” de empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI). É o que se verifica entre os documentos que acompanham a exordial.

Ora, o fisco supõe, de forma escancarada, que a integralização do capital social possa ocorrer diretamente às expensas de uma doação. Entre o sócio e a sociedade empresária não há espaço para a prática de liberalidade. Isso porque, na



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



constituição da sociedade empresária, os sócios colimam seus esforços/cabedais para a viabilização e desenvolvimento de uma atividade organizada, em caráter profissional, e com finalidade lucrativa. Não se trata, pois, da constituição de uma fundação beneficente (ver Tópico 6.4 e 6.6).

Embora seja de responsabilidade limitada, a empresa é individual. O fisco vê uma doação onde, no fundo (a despeito da limitação de responsabilidade patrimonial), o cidadão (sócio único na EIRELI) tira dinheiro do seu bolso direito para colocar no seu bolso esquerdo ou vice-versa. Mesmo que os recursos utilizados pelos sócios na integralização fossem oriundos de doação(ões) realizada(s) por terceiro(s), o ato de integralização remanesceria, em si, autônomo quanto à doação.

Na verdade, a Fazenda Pública do Estado de Goiás induz o contribuinte a defender-se de uma proposição absurda do ponto de vista jurídico, assinalando o exíguo prazo de 05 (cinco) dias para fazê-lo, o que constitui um claro e inequívoco insulto à boa-fé, ao sigilo bancário e fiscal do cidadão em geral.

Para expedir várias notificações abusivas, o fisco estadual faz uso das informações prestadas pela JUCEG, Cartórios de Notas e Registros Públicos, Varas de Família e Sucessões, entidades de previdência complementar, seguradoras e instituições financeiras, com suporte nas obrigações inconstitucionais veiculadas nos arts. 88-B, 88-C e 88-D da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, *in verbis*:

Art. 88-B. Devem enviar à Secretaria de Estado da Fazenda, conforme dispuser o regulamento:

I - a Junta Comercial do Estado de Goiás -JUCEG- e os cartórios de registros de pessoas jurídicas, informações sobre os atos levados a registro relativos às doações de participações societárias de cotas e de ações de pessoas jurídicas;



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



II - os titulares dos Tabelionatos de Notas, as informações referentes à lavratura de escritura de inventário, partilha, dissolução consensual de sociedade conjugal ou união estável, doação e instituição de direito real;

III - as varas de famílias e sucessões, as informações referentes às sentenças de inventário, partilha, dissolução consensual de sociedade conjugal ou união estável.

Art. 88-C. Somente mediante apresentação da avaliação dos bens e direitos pela Fazenda Pública Estadual, os titulares:

I - dos Tabelionatos de Notas, formalizarão as escrituras de dissolução consensual de sociedade conjugal ou união estável;

II - de cartórios, procederão ao registro de imóveis constantes de sentença de dissolução de sociedade conjugal ou união estável.

Parágrafo único. Em processo de dissolução de sociedade conjugal ou união estável a sentença deve estar acompanhada de avaliação administrativa ou judicial dos bens e direitos.

Art. 88-D. As entidades de previdência complementar, seguradoras e instituições financeiras prestarão informações sobre os planos de previdência privada e seguro de pessoas nas modalidades de Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL), Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) ou outra semelhante, sob sua administração, nas formas e condições previstas em regulamento.

Desse modo, também é necessário suspender cautelarmente essas normas obrigacionais, até que seja definitivamente reconhecida a invalidade das normas aqui questionadas, pois estão todas umbilicalmente ligadas aos pontos-objeto de impugnação na presente ADIn, conforme detalhadamente explicitado e analisado ao longo dessa exordial.

8 – DOS PEDIDOS

Ante todo o exposto, **requer** ao Colendo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de Goiás que:



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



- a) seja recebida e autuada a presente petição, acompanhada dos documentos que a instruem;
- b) seja **liminarmente** concedida medida cautelar suspendendo a eficácia das normas impugnadas da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, incluindo-se aí as obrigações de prestar informações veiculadas nos seus arts. 88-B, 88-C e 88-C, até o reconhecimento/declaração em definitivo da invalidade das normas aqui fustigadas;
- c) seja ouvida a Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, para que preste informações a respeito da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013;
- d) seja citado o Procurador-Geral do Estado e ouvido o Procurador-Geral de Justiça;
- e) declare a invalidade formal do art. 5º da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 em face do artigo 102, III, *b*, da Constituição do Estado de Goiás, que prevê a observância da regra da anterioridade do exercício financeiro, para que surtam os efeitos previstos no § 6º do art. 60 da Constituição do Estado de Goiás no que tange aos fatos geradores ocorridos no ano de 2013;
- f) declare a inconstitucionalidade formal do art. 72-A, I e II, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 (na esteira do seu art. 72, § 2º, I, *in fine*, onde aparece o advérbio *presumidamente*), por violação às regras de competência definidas nos artigos 104, I, e 105, II da Constituição do Estado de Goiás, conforme fundamentação exposta no Tópico 5.2 dessa exordial;
- g) declare a nulidade da norma contida no art. 73, II, "b", da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, assim como da norma contida nas alíneas "b" e "c" do



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



inciso I-A do art. 73 deste mesmo diploma de lei, em razão de afronta direta ao art. 104, § 1º, III, "a" e "b", da Constituição do Estado de Goiás;

h) declare a inconstitucionalidade material do art. 72-A, III e suas alíneas, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 (na esteira do seu art. 72, § 2º, I, *in fine*, onde aparece o advérbio *presumidamente*) em face de violação ao art. 102, II, da Constituição do Estado de Goiás, ao violar o princípio da igualdade tributária, assim como por violação ao art. 104, I, também da Constituição do Estado de Goiás, por veicular a incidência do imposto sobre hipótese não autorizada pela Constituição estadual, segundo demonstrado no Tópico 6.3;

i) declare a inconstitucionalidade das normas contidas nos incisos II, IV, V, VI e VII do art. 72-A da Lei Estadual de Goiás nº. 18.002/2013 (na esteira do seu art. 72, § 2º, I, *in fine*, onde aparece o advérbio *presumidamente*), em razão de inconformidade material com o art. 104, I, da Constituição do Estado de Goiás, por prever a incidência do imposto sobre hipóteses de incidência que não são "doação", à luz do Código Civil Brasileiro, conforme exaustivamente demonstrado nos Tópicos 6.4, 6.5, 6.6 e 6.7 dessa exordial;

j) declare a invalidade do art. 74, II, "e", 2, assim como do art. 73, III, ambos da Lei Estadual de Goiás nº. 18.002/2013, bem como do disposto relativo a estes dispositivos no art. 72, § 6º e 8º, no art. 73, I, "a" e "b", art. 77-B, VII, "b" e "c", art. 84, I, "b", e IV, art. 88-A, I, "b", II, "b", todos da lei estadual aqui fustigada, em razão de inconformidade material com o art. 104, I, da Constituição do Estado de Goiás, por preverem a incidência do imposto sobre hipótese que extrapola o preceito constitucional, conforme exaustivamente demonstrado no Tópico 6.8 dessa petição;



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



k) alternativamente, decidindo-se pela validade da norma que institui o ITCID sobre o excedente de quinhão ou de meação em relação aos bens e direitos sujeitos à tributação em Goiás (art. 72, III e 74, II, "e", 2), requer que se proceda à *interpretação conforme* aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, tomando-se o excedente de meação em relação ao patrimônio comum na sua integralidade, e não sobre cada bem do acervo patrimonial singularmente considerado;

l) declare a inconstitucionalidade material do art. 88-A, I, "a" e "b", da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013, bem como do correlato art. 84, § 2º, I, "a" e "b", da lei aqui atacada, por veicular a incidência do imposto sem que tenha havido a ocorrência da hipótese autorizada pela Constituição estadual, em afronta ao art. 104, I, da Constituição do Estado de Goiás conforme fundamentação insculpida no Tópico 6.9;

m) declare a invalidade do art. 72, §§ 7º e 8º, da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 em face da afronta à vedação ao confisco prevista no artigo 102, IV, da Constituição do Estado de Goiás; violação à núcleo de materialidade do ITCID previsto no art. 104, I, da mesma Constituição estadual, conforme fundamentado no Tópico 6.10 dessa exordial;

n) declare a inconstitucionalidade formal dos parágrafos quarto e quinto do art. 77 da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 em razão de violação à regra de competência estabelecida no artigo 101, § 3º, III, "a", da Constituição do Estado de Goiás, bem como a inconstitucionalidade material das normas a eles correlatas, por afronta aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade ante as flutuações do chamado *valor de mercado* aferido com base num obscuro *método de ajuste de valor*, conforme demonstrado nos Tópicos 6.11 e 6.13 desta petição;



Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás
"Casa do Advogado Jorge Jungman"



o) declare a inconstitucionalidade do art. 72-A, VIII, "a", "b" e "c", da Lei Estadual de Goiás nº 18.002/2013 (na esteira do seu art. 72, § 2º, I, *in fine*, onde aparece o advérbio *presumidamente*) em face de violação ao núcleo de materialidade do ITCD previsto no art. 104, I, da nossa Constituição estadual, bem como da distribuição de competência e imunidade tributária do seu art. 105, § 2º, I, em se tratando da incorporação de bens e direitos imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica, conforme fundamentado no Tópico 6.12.

Deixa-se de atribuir valor à causa ante a impossibilidade de aferi-lo.

Nesses termos, pede deferimento.

Goiânia, 09 de março de 2015.

Enil Henrique de Souza Filho

Presidente da OAB/GO

OAB/GO 9.593

Thiago Vinicius Vieira Miranda

Conselheiro da OAB/GO

Presidente da Comissão de Direito Tributário (CDTrib)

OAB/GO 22.861

Marcelo Guimarães Coutinho

Membro da CD Trib da OAB/GO

OAB/GO 37.439

Simon Riemann Costa e Silva

Membro da CD Trib da OAB/GO

OAB/GO 23.536