

Apontamentos sobre o domicílio tributário

Wanderley José Federighi¹

Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

Sumário: 1. Fins e importância da noção de domicílio. 2. O domicílio no Direito Romano. 3. Do domicílio civil; breves considerações. 4. Notas sobre o domicílio tributário no direito estrangeiro. 5. O domicílio tributário no Brasil; o art. 127 do CTN. 6. Breve notícia sobre o domicílio eletrônico.

1. Fins e importância da noção de domicílio

É de cabal importância a noção de *domicílio*, em virtude das múltiplas relações jurídicas que os sujeitos de direito travam entre si. Como lembra Silvio Rodrigues, vivendo o homem em sociedade,

*[...] mantendo relações jurídicas com outros homens, é necessário que haja um lugar onde possa ele oficialmente ser encontrado, para responder pelas obrigações que assumiu. Todos os sujeitos de direito devem ter, por livre escolha ou por determinação da lei, um lugar certo, no espaço, de onde irradiem sua atividade jurídica. Esse lugar é o seu domicílio.*²

De fato, tão importante é o referido conceito, que, como lembram Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery, o próprio sistema do Direito Civil reconhece ser o domicílio um instituto jurídico que *compõe o que se entende como atributo da pessoa*, complementando:

*Pode-se dizer, inclusive, que o domicílio tem um sentido metafísico, isto é, o local onde a pessoa vive passa a integrar o próprio sentido de sua personalidade. Geralmente, as pessoas se apegam ao local onde vivem e onde possuem seu centro de interesses, quer por motivos de ordem moral e afetiva, quer por motivo de ordem econômica (Silvio de Salvo Venosa, Direito Civil – Teoria Geral, cit., p. 155). Domicílio é, em suma, a sede jurídica da pessoa.*³

Tal conceito é também fornecido por R. Limongi França, que qualifica o *domicílio como um dos atributos da personalidade jurídica*. O venerado mestre lembra, ainda, que é de

¹ Professor Assistente da Escola Paulista da Magistratura – EPM. Membro da Academia Paulista de Magistrados. Bacharel e Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP.

² *Direito Civil*. v. 1, Parte Geral. p. 103.

³ *Código civil anotado e legislação extravagante*. p. 182.

[...] grande importância a relação entre a pessoa e a respectiva sede jurídica, por que é esta o ponto de referência no que concerne à localização, no espaço, para a prática da generalidade dos atos jurídicos. Assim, o devedor deve, em princípio, ser demandado no seu domicílio; o casamento deve ser celebrado no domicílio dos nubentes; a sucessão se abre no domicílio do “de cujus” etc.⁴

Por seu turno, Washington de Barros Monteiro traz à baila as seguintes ponderações:

O direito é um complexo de relações que se estabelece entre os homens. É indispensável, porém, que estes estejam presentes em determinado lugar, de antemão conhecido, para que se exerçam normalmente as relações jurídicas. É uma necessidade social, uma necessidade de ordem geral, fixar a pessoa a determinado lugar. Se não houvesse essa fixação, se não existisse um ponto de referência onde a pessoa pudesse responder pelos seus deveres jurídicos, precário e instável se tornaria o direito. Esse ponto de referência, esse local prefixado pela lei, é o domicílio (do latim domus, casa ou morada), sede jurídica, sede legal da pessoa, onde ela se presume presente para efeitos de direito.⁵

Importantíssimo no estabelecimento da solidez dos laços jurídicos, o domicílio do sujeito de direito – seja esta pessoa física ou jurídica – é tratado em vários ramos do Direito, seja do Direito Internacional ao Direito Tributário, passando pelo Direito Administrativo, Eleitoral, Processual e vários outros.

No Direito Processual Civil, por exemplo, vê-se que no CPC de 1973 há disposições referentes ao *domicílio da mulher*, para fins de estabelecer-se a competência para o desquite e a ação de anulação de casamento (art. 100, inciso I), tendo o novo CPC, de 2015, trazido à baila regra nova, no art. 53, I, ao estabelecer a competência do determinados foros “para a ação de divórcio, separação, anulação de casamento e reconhecimento ou dissolução de união estável”; do *autor da herança*, para o estabelecimento da competência territorial (art. 96); do *autor da ação*, quando o réu não tiver domicílio fixo no Brasil (art. 94, § 3º); do réu, para estabelecimento da competência territorial (art. 94 e parágrafos), além de disposições referentes à sua *inviolabilidade* (art. 172, § 2º).

Também a própria Constituição Federal traz disposição referente à *inviolabilidade do domicílio* (art. 5º, inciso XI), além de estabelecer regras sobre o domicílio e a vigência do estado de sítio (art. 139, inciso V) e as condições de elegibilidade (art. 14, § 3º, IV), no que toca à tal questão.

Por fim, não é ocioso lembrar-se a lição de Hugo de Brito Machado, que, fazendo novamente remissão ao autorizado escólio de Angel Baeta Aguiar, em sua obra

⁴ *Instituições de Direito Civil*, p. 86. A propósito, também é nesse sentido a lição de Silvio de Salvo Venosa, que lembra que o nomadismo é exceção na história da humanidade, sendo poucas as pessoas que não se fixam em um determinado local (vide *Direito Civil*, v. 1, Parte Geral, p. 225).

Também esse é o enfoque dos tributaristas, lembrando Hugo de Brito Machado a lição de Angel Baeta Aguiar, para trazer à baila a afirmação de que a ideia “de domicílio é inseparável da ideia de pessoa, de sua dimensão espacial, tanto que há quem o defina como circunstância da personalidade” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II, p. 486).

⁵ *Curso de direito civil*. v. 1, Parte Geral. p. 156.

El domicilio tributário en derecho español, afirma que, não obstante seja o domicílio uma circunstância da personalidade,

*[...] ou talvez por isso mesmo, o domicílio pode ser visto como âmbito físico da vida privada; como dado determinante da nacionalidade das pessoas jurídicas; como circunstância geradora de direitos políticos, independentemente da nacionalidade; como lugar do exercício de direitos e cumprimento de obrigações; e também como critério espacial de aplicação das normas jurídicas.*⁶

2. O domicílio no Direito Romano

Lembra Silvio de Salvo Venosa que o conceito de *domicílio*, no antigo Direito Romano, “aparece já nas antigas tribos do Lácio, originalmente limitado àqueles que possuem propriedade fundiária”.⁷

Vem a palavra domicílio do latim *domus*, cujo significado é “casa” ou “morada”. O *Dicionário Jurídico* da Academia Brasileira de Letras Jurídicas oferece o conceito de “lugar onde a *pessoa natural* estabelece sua residência com ânimo definitivo. Sede legal da pessoa natural ou *jurídica*”, trazendo a informação de que tal termo advém do latim *domicilium*⁸. Já Silvio de Salvo Venosa é quem, novamente, esclarece que tal termo, *domicilium*, é mais recente na história, derivando etimologicamente de *domus*⁹.

Serpa Lopes, discorrendo a respeito do tema, lembra que o termo *domicílio*

*[...] deriva de “domum”. Serve para designar o lugar em que o homem estabeleceu o seu lar doméstico e concentrou o conjunto de seus interesses. Assim o definia o direito romano: ubi quis laren suarum summan constituit; onde rursus non sit discessurus, si nihil avocet, unde, cum profectus est, peregrinari videtur, quodsi rediit, peregrinari iam destitit (L. 7 Cód., de incolis, etc., 10,39)*¹⁰.

Partindo do mesmo ponto, Caio Mário da Silva Pereira aduz que, malgrado seja bastante clara a noção de domicílio que nos é legada pelo direito romano, a referência é incompleta, na medida em que a teoria romana partia da ideia de casa (*domus*), cingindo-se a formular uma noção elementar,

*[...] aliando a ideia de lar ou residência à de interesse ou fortuna. Como definição, é incompleta, por abranger tão-somente o domicílio voluntário, deixando de lado o domicílio decorrente de determinação legal. Mas é segura, por traduzir a concepção exata dos elementos que o constituem.*¹¹

Novamente é Silvio de Salvo Venosa que aduz que o conceito de domicílio con-

⁶ *Comentários ao Código Tributário Nacional*. p. 488.

⁷ *Direito Civil*. v. 1, Parte Geral. p. 226.

⁸ *Dicionário Jurídico*. p. 209.

⁹ *Direito Civil...*, loc. cit.

¹⁰ *Curso de direito civil*. v. I, Introdução e Parte Geral. p. 214.

¹¹ *Instituições de Direito Civil*. v. I, p. 229.

trapõe-se ao de *origo*, ou *origem*, termo que determina a cidadania do indivíduo, sua participação na cidade ou na municipalidade de origem, posto que *domicílio* é entendido como “o local onde a pessoa vive estavelmente”¹².

Há incontáveis textos do direito romano que trazem menções ao domicílio, como a *Tábua VI da Lei das Doze Tábuas*, que se refere ao *domicílio conjugal* (IV); na mesma Tábua, o número 6 refere-se à “mulher que residiu durante um ano em casa de um homem como se fora sua esposa, é adquirida por esse homem e cai sob o seu poder, salvo se se ausentar da casa por 3 noites”.¹³

Já existe no Direito Romano o conceito de *domicílios especiais*, como o do *soldado* domiciliado no local onde presta serviço, ou o dos *senadores*, que, apesar de, por princípio, deverem se domiciliar em Roma, acabavam por mantê-lo como um *domicilium dignitatis*, ficando, outrossim, livres para se domiciliarem em outro local.¹⁴

3. Do domicílio civil; breves considerações

1. Conceito. *O domicílio é o lugar em que a pessoa, física ou jurídica, atua na vida jurídica.*

O art. 31 do Código Civil de 1916 estabelecia que o domicílio civil da pessoa natural “é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo”. No Código Civil de 2002, disposição praticamente idêntica vem no art. 70.

A *residência*, outrossim, não se confunde com o *domicílio*. É ela uma *relação de fato* entre uma pessoa e um lugar, envolvendo a ideia de *habitação*. Já o *domicílio* compreende a residência, acrescida do ânimo de aí fazer o centro de sua atividade jurídica. É a equação *corpus + animus*.

Se a pessoa natural tem várias residências ou vários centros de negócios, considera-se seu domicílio qualquer destes ou daquelas (art. 32 do Código Civil de 1916). No Código Civil de 2002, disposição idêntica é encontrada no seu art. 71.

2. *Espécies de domicílio*. *O domicílio civil* apresenta duas espécies; ou seja, quanto à pessoa e quanto ao *modo de seu estabelecimento*.

Quanto à *pessoa*, o domicílio pode ser da *pessoa natural* e da *pessoa jurídica*, e, neste último caso, subdividindo-se entre a pessoa jurídica de *direito privado* e a de *direito público*.

¹² *Direito Civil...*, loc. cit. Pertinente trazer-se à baila, ainda aqui, a lição de Sílvio de Salvo Venosa, que afirma que o domicílio constitui, nas fontes romanas, “o lugar onde o indivíduo se estabelece com estabilidade, constituindo aí o centro de suas próprias atividades, conquanto temporariamente se distancie desse lugar ou tenha interesses patrimoniais em locais diversos” (op. e loc. cit.).

É interessante observar-se que mesmo para sistemas legais diferentes do nosso, como o direito norte-americano, tal conceito, derivado do direito romano, é igualmente aplicável nos dias atuais. O *Blacks's Law Dictionary* define o termo domicílio como “the place at which a person has been physically present and that the person regards as home; a person's true, fixed, principal and permanent home, to which that person intends to return and remain even though currently residing elsewhere”; ou, ainda, no que tange a pessoas jurídicas, “the residence of a person or corporation for legal purposes” (p. 223).

¹³ João Batista de Souza Lima, *As mais antigas normas de Direito*, p. 59. Interessante anotar-se, a propósito, que a mulher, “com o casamento, adquire o domicílio do marido e o conserva mesmo se viúva, até que contraia novas núpcias (Tedeschi, 1968, v. 6:192)” (Sílvio de Salvo Venosa, op. cit., p. 227).

¹⁴ Sílvio de Salvo Venosa, op. e loc. cit.

Quanto ao *modo de seu estabelecimento*, o domicílio pode ser *voluntário*; *legal* ou *necessário* e de *eleição*.

É o mesmo *voluntário*, quando estabelecido livremente pelo indivíduo, sem sofrer outra influência que não a de sua vontade ou conveniência.

É *legal* ou *necessário* aquele que a lei impõe a determinadas pessoas, que se encontram em dadas circunstâncias.

É de *eleição* o domicílio defluente do ajuste entre as partes contratantes.

3. *Domicílio de eleição ou convencional*. A respeito de tal tema, dispunha o art. 42 do Código Civil de 1916 que: “Nos contratos escritos poderão os contraentes especificar domicílio onde se exercitem e cumpram os direitos e obrigações deles resultantes”. No Código Civil de 2002, disposição assemelhada é encontrada no art. 78, de idêntica redação.

4. *Domicílio voluntário*. Sob a égide do Código Civil de 1916, a questão era tratada nos arts. 31 a 34. No Código Civil de 2002, a matéria é abordada nos artigos 70 a 74, com pequenas modificações.

As *espécies* de domicílio voluntário são: o *geral*, fixado livremente; e o *especial*, ou de eleição.

O domicílio pode ser *ocasional* ou *aparente*, como ocorre, por exemplo, no caso do *viajante*. Seu domicílio é o do *lugar onde for encontrado*.

No caso de *mudança* do domicílio, deve a mesma ser *comunicada à autoridade municipal* competente.

5. *Domicílio necessário da pessoa natural*. Pelas disposições do anterior Código Civil, havia casos em que as *pessoas naturais* tinham *domicílio necessário*, estabelecido pela lei. Ou seja:

a) *do incapaz*: é o domicílio de seu *representante legal*, nos termos do art. 36 do Código Civil de 1916 (o chamado *domicílio de origem*);

b) *da mulher casada*: é o domicílio do marido, *exceto*: 1. quando estiver desquitada; 2. quando lhe couber a administração dos bens do casal (art. 291 do Código Civil de 1916);

c) *do funcionário público*: onde exercerem, em caráter permanente, as suas funções (art. 37 CC/16);

d) *do militar em serviço ativo*: o lugar onde servir, com praça na armada, na estação naval ou sede do emprego que estiver exercendo em terra (art. 38 CC/16);

e) *dos oficiais e tripulantes da Marinha Mercante*: o do lugar onde estiver matriculado o navio (art. 39);

f) *do preso ou desterrado*: do lugar onde cumpre a sentença ou o desterro (art. 40);

g) *do ministro ou agente diplomático*: se estiverem no exterior, sem designar onde tem no País o seu domicílio, será o do Distrito Federal ou o do último lugar onde o tiveram (art. 41 CC/16).

Pertinente anotar-se que disposições semelhantes se encontram no parágrafo único do art. 76 do novo Código Civil. Com algumas exceções: o caso do *desterrado*, não mais referido, na medida em que inexistente atualmente a pena de *desterro*; e o caso da *mulher casada* ou “desquitada”, já não mais se aplicando as vetustas normas a elas referentes, constantes do Código Civil de 1916.

6. *Domicílio da pessoa jurídica de direito público*. Este tópico cuida do domicílio da União, dos Estados e dos Municípios.

a) *Da União*: é o Distrito Federal.

b) *Dos Estados*: são as respectivas capitais.

c) *Dos Municípios*: onde funcione a Administração Municipal (art. 35 do CC/16).

d) *Causas propostas pela União ou contra ela*: devem as mesmas ser propostas na Capital do Estado em que for domiciliado o réu ou o autor (art. 99 do Código de Processo Civil). Ver, também, art. 125, §§ 1º e 2º, da CF/67.

No novo CC, tais disposições estão no art. 75.

7. *Pessoa jurídica de direito privado*. O domicílio destas é onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, isto quando dos seus estatutos não constar eleição de domicílio especial (art. 35, IV, do CC/16).

No caso da referida pessoa jurídica ter vários estabelecimentos, cada um é considerado domicílio, para os atos nele praticados (§ 3º do art. 35). No Código Civil de 2002, são encontradas disposições a respeito no art. 75, IV e §§ 1º e 2º.

8. *Domicílio da pessoa jurídica estrangeira*. É o lugar do estabelecimento, sito no Brasil, a que ela corresponder.

4. Notas sobre o domicílio tributário no Direito estrangeiro

É de se observar que em diversos ordenamentos jurídicos, no exterior, a questão é tratada semelhantemente ao que se verifica no Brasil. Em outros, contudo, já se verifica a existência da diversidade cultural e jurídica.

1) Em *Portugal*, por exemplo, vê-se um tratamento jurídico bastante parecido com o que a legislação brasileira dá ao tema.

A referida matéria é objeto do art. 19º da LGT¹⁵, cuidando-se, em verdade, de *critério espacial de determinação da jurisdição tributária do Estado*. Como aduzem Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, a partir dessa determinação delimita-se o “universo de sujeitos passivos da relação jurídica tributária”¹⁶.

¹⁵ A sigla em questão, encontrada em diversos livros estrangeiros referentes à matéria, significa *Lei Geral Tributária*. Em Portugal, é objeto do Decreto-Lei n. 398/98, de 17 de dezembro de 1998.

¹⁶ *Curso de Direito Tributário*. p. 96.

Os mesmos autores lembram estar a questão bem vinculada ao denominado *princípio da residência*, que tem como fundamento material “a ideia de que a residência concede um estatuto jurídico e uma proteção especial, por parte do Estado a que se refere, susceptível de justificar a tributação”.¹⁷

Também lembram os mencionados autores que o domicílio fiscal é “essencial, além do mais, para que o contribuinte possa beneficiar dos direitos de informação de que goza diante da administração tributária”.¹⁸

2) Na *Espanha*, vemos uma situação também parecida com aquela do sistema brasileiro.

O art. 48 da LGT¹⁹ estabelece que “o domicílio fiscal é o lugar onde se localiza o obrigado tributário em suas relações com a Administração tributária”.

Lembra José Juan Ferreiro Lapatza que o domicílio das pessoas físicas “será – como regra geral – o de sua residência habitual”,²⁰ podendo tal regra ser excepcionada pela Administração quanto às pessoas que desenvolvam principalmente atividades econômicas, caso em que a referida Administração pode considerar que seu domicílio é determinado “de acordo com as normas relativas às pessoas jurídicas”²¹.

Quanto a estas, a regra geral é a de que o domicílio será o “seu domicílio social, sempre que nele esteja efetivamente centralizada sua gestão administrativa e a direção de seus negócios”²². Caso contrário, “será considerado o lugar em que se realize tal gestão ou direção”²³.

Tais são as regras referentes às pessoas físicas e jurídicas residentes na Espanha. Diferentemente, outrossim, do que ocorre no Brasil, a LGT remete os não residentes na Espanha à lei de cada tributo; na falta desta, aponta como domicílio

*[...] de seu representante na Espanha, quando a pessoa não residente atua no território espanhol sem manter nele um estabelecimento permanente. Se atua com um estabelecimento permanente, aplicam-se a este as regras que determinam o domicílio das pessoas jurídicas, fixando-se, assim, o domicílio de seu titular na Espanha.*²⁴

3) Na *Itália*, a situação é diferente, não havendo coincidência obrigatória com a noção do Direito Civil referente ao domicílio como centro de interesses ou sede principal dos próprios negócios (art. 43 do *Codice Civile*). O jurista Gian Antonio Micheli lembra

¹⁷ *Curso de Direito Tributário*. p. 95.

¹⁸ *Curso de Direito Tributário*. p. 96.

¹⁹ Vide a nota n. 5, acima, referindo-se, por certo, a sigla à Lei Geral Tributária da Espanha.

²⁰ *Direito Tributário* – teoria geral do tributo, pág. 203. Outrossim, o mesmo autor lembra que a lei não oferece, entretanto, o conceito de “residência habitual”, afirmando ser necessário avaliar, caso a caso, “já que a Lei de cada tributo não o determina, diversos dados (lugar onde vive a família, padrão municipal (esclarecendo ser este um registro administrativo onde figuram os habitantes de cada município) etc.) e elementos; entre outros, os dois que a doutrina geral aponta como implícitos na ideia de domicílio; o fato de habitar um lugar (elemento material, corpus) e o propósito de fazê-lo de modo permanente (elemento espiritual, *animus*)” (op. e loc. cit.).

²¹ Autor, op. e loc. cit.

²² Autor, op. e loc. cit.

²³ *Idem*, *ibidem*.

²⁴ *Direito Tributário*. p. 204.

que a existência da noção de *domicílio fiscal* decorre da necessidade de facilitar-se o *accertamento* do tributo, estabelecendo-se que, “para fim da aplicação dos impostos, todo indivíduo é considerado como domiciliado numa Comuna do Estado”²⁵; e, como lembra o autor referido, “precisamente os cidadãos italianos, que têm o domicílio fiscal na Comuna em que são inscritos para o fim do censo”²⁶.

Procura ainda o legislador italiano atentar para os casos em que os italianos *residam no exterior*, caso em que o domicílio fiscal continuará a ser aquele da Comuna de sua última residência; à sua falta, será o referido domicílio estabelecido na cidade onde nasceu.

Também atenta o legislador italiano ao caso do *estrangeiro* que resida na Itália, aduzindo ser o seu domicílio fiscal o mesmo de sua residência; ou, à sua falta, será tal domicílio fixado na cidade onde viveu pelo menos um ano.

A legislação tributária italiana ainda faz uma curiosa referência aos casos dos sujeitos “*diferentes das pessoas físicas*”, expressão com a qual, como afirma Gian Antonio Micheli, “se pretende indicar não só as pessoas jurídicas de qualquer tipo, mas todo sujeito passivo tributário que não tenha plena e própria subjetividade jurídica (...) – é à sede social, quando existe, que se deve fazer referência (v. art. 46, alínea 1^a do Código Civil)”²⁷.

Também atenta o legislador para o caso de tais sociedades serem constituídas no exterior e não terem sedes secundárias na Itália, caso em que o domicílio fiscal

*[...] é fixado na Comuna onde estabeleceram a sua sede administrativa. Na falta desta, o critério subsidiário, o domicílio fiscal de todos os sujeitos, por último considerados, será na cidade em que desenvolvem, de modo continuado, a sua principal atividade.*²⁸

Há, ainda, a possibilidade de não ser o domicílio determinável pelos aspectos referidos; ou, ainda, quando o silêncio da lei torna impossível a sua aplicação, hipóteses em que, como lembra Gian Antonio Micheli,

*[...] é estabelecido na Comuna em que se produziu a renda e, se a renda se produziu em mais de uma cidade, naquela em que é produzida a mais alta renda; ou então, à falta desse critério de referência, na Comuna em que a renda foi gozada.*²⁹

Verifica-se tanto a possibilidade de o sujeito passivo requerer a *mudança* do domicílio fiscal, como, também, de ser tal domicílio *impugnado* pela Administração, perante o juiz administrativo, mostrando, ainda neste ponto, semelhanças com o nosso sistema.

²⁵ Art. 9. TU Impostos Diretos.

²⁶ *Curso de Direito Tributário*. p. 153.

²⁷ *Op. cit.*, p. 154.

²⁸ Novamente Gian Antonio Micheli, *Curso...*, p. 154.

²⁹ *Op. e loc. cit.*

4) Na *Alemanha*, veem-se algumas diferenças do sistema brasileiro.

Albert Hensel aduz que o importante, no que toca a esse tópico, é o vínculo *pessoal-territorial* que representa o domicílio no território nacional; ou, em sua falta, a residência habitual. A legislação tributária alemã considera domicílio fiscal a manutenção de uma moradia em circunstâncias que permitam presumir a intenção do sujeito passivo de conservá-la.³⁰

Para a definição do domicílio fiscal das pessoas jurídicas, no que se refere aos diversos impostos, deve-se recorrer ao domicílio social ou ao local de efetiva localização no território nacional alemão.³¹

5. O domicílio tributário no Brasil; o art. 127 do CTN

A matéria, como já referido, também é tratada no âmbito do Direito Tributário, havendo diversos pontos de contato com o Direito Civil e as disposições constantes do antigo e no novo Códigos Civis. A propósito, lembra Luciano Amaro: “As normas sobre domicílio tributário no Código Tributário Nacional não se afastam dos critérios usualmente empregados pela legislação privada para o efeito de situar, no espaço, os sujeitos de direitos e obrigações”³².

Se, em sede de Direito Civil, o domicílio é definido como o *lugar em que a pessoa, física ou jurídica*, atua na vida jurídica, como observado linhas atrás, no Direito Tributário tem-se que o domicílio tributário é, segundo o escólio de Eduardo Sabbag, “o local, determinado pela legislação tributária, onde o sujeito passivo é chamado para cumprir seus deveres jurídicos da ordem tributária”³³.

É o mesmo ligado intrinsecamente a um dos aspectos do Direito Tributário e aos vários tributos que compõem a carga tributária imposta ao sujeito passivo; ou seja, ao denominado *aspecto espacial* do tributo.

A importância da exata determinação do domicílio tributário é cabal. Aliás, a respeito, exalta Celso Ribeiro Bastos essa importância, afirmando que “é nele que o contribuinte deverá ser cobrado, sofrer fiscalização ou mesmo execução fiscal”³⁴.

Em sede de Direito Tributário, a referida matéria é objeto do art. 127 do Código tributário Nacional, que assim dispõe:

³⁰ Citando o § 81 da *Ordenanza Tributaria*, Albert Hensel afirma que “Una persona tiene su residencia habitual, a efectos tributarios, en aquel lugar en el que permanece, en circunstancias que permiten presumir su intención de residir en esa localidad o país de forma no esporádica” (*Derecho tributario*, p. 171).

³¹ Novamente Albert Hensel, que cita o “§ 2, núm. 2, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio; § 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; § 2.II de la Ley del Impuesto sobre los Movimientos de Capitales” (*Derecho tributario*, p. 172).

³² *Direito tributário brasileiro*, p. 314.

³³ *Manual de direito tributário*, p. 703. Semelhantemente, Eduardo Marcial Ferreira Jardim afirma que o domicílio tributário é o local “juridicizado pela norma-matriz de incidência como aquele em que o sujeito passivo haverá de responder pelo cumprimento da obrigação tributária” (*Dicionário jurídico tributário*, p. 112). Outrossim, José Eduardo Soares de Mello traz, também, a sua definição do que é o domicílio tributário: “Local das atividades e negócios dos contribuintes e responsáveis pelas obrigações fiscais (emissão de notas e escrituração de livros, apuração de impostos etc.). Aspecto espacial da hipótese de incidência tributária” (*Dicionário de direito tributário*, p. 130).

Também é cabível lembrar-se a lição do acatado Celso Ribeiro Bastos, para quem o domicílio “é o lugar onde a pessoa responde pelas suas obrigações. Se quisermos, é o centro de suas relações jurídicas” (*Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 200).

³⁴ *Curso...* p. 201. A respeito do tema, Luciano Amaro afirma: “No plano tributário, a definição do domicílio é sobremodo importante, dado que tem reflexos na própria definição da legislação aplicável” (*Direito tributário brasileiro*, p. 314).

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º. Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º. A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Verifica-se, portanto, que o dispositivo em questão delimita as regras destinadas ao estabelecimento do referido domicílio, trazendo à baila os elementos atinentes à sua definição.

São eles tirados mais do Direito Civil do que do Direito Tributário; ou seja, os referidos elementos do domicílio são: a) *residência efetiva* e b) a *intenção de nela residir definitiva ou permanentemente*.

1) A eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

O caput do art. 127 do CTN abre as disposições referentes à matéria aduzindo que, “na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável [...]”.

Ou seja; a regra, *in casu*, é que o contribuinte tem o direito de escolher qual é o seu domicílio tributário. Apenas na falta deste domicílio “escolhido” pelo contribuinte é que serão aplicadas as alternativas constantes dos três incisos do art. 127 do CTN, para o efeito de suprir-se a ausência da escolha do referido domicílio pelo contribuinte.³⁵

No Direito Civil, o domicílio de eleição é, como já observado linhas atrás, *aquele defluente do ajuste entre as partes contratantes* (art. 42 do Código Civil de 1916 e art. 78 do Código Civil de 2002). É, como constou do texto, considerado como *domicílio especial*, ao contrário do domicílio denominado *geral*. Já no Direito Tributário, como não se pode falar em *relação contratual* entre fisco e contribuinte, mas, sim, em uma

³⁵ Ouso aduzir que a disposição constante desse artigo não configura mera tolerância para com que o devedor assim proceda, como pensam alguns doutrinadores, mas, sim, de *estabelecer uma regra*, cujas exceções vêm logo a seguir no texto do art. 127 do mencionado Código. Ou seja, como observado acima, a *regra é a escolha do domicílio tributário pelo devedor*.

Aliás, é importante observar-se, no que diz respeito ao tema em discussão, a posição de Regina Helena Costa, que, referindo-se ao art. 127 do CTN, lembra que o mesmo “abriga regras supletivas para a determinação do domicílio tributário das pessoas físicas e jurídicas, porquanto atuam somente na falta de eleição do domicílio pelo sujeito passivo. No entanto, na prática, tal escolha não ocorre e, em consequência, tais regras é que têm aplicação” (*Curso de direito tributário*, p. 214). Destaque-se: *regras supletivas*, sendo a eleição de tal domicílio pelo contribuinte mais do que um mero permissivo.

Eduardo Sabbag igualmente afirma que a *regra geral*, no que diz respeito à questão do domicílio tributário, é a aplicação do “domicílio de eleição”, e que, na “impossibilidade de aplicação dos artigos citados ou na recusa fundada da Administração quanto ao domicílio de eleição, quando impossibilite ou dificulte a fiscalização, aplica-se o art. 127, § 1º, do CTN” (*Direito tributário*, p. 186).

relação de natureza *impositiva*, decorrente de normas de direito público, o que se verifica é que o domicílio de eleição é *o local de preferência do contribuinte, pelo mesmo indicado para a autoridade fiscal, para o fim de ser cientificado de suas obrigações de natureza tributária, com o objetivo de dar cumprimento às mesmas.*

Como se trata, outrossim, de relação de natureza impositiva entre fisco e contribuinte, como referido, ao fisco é dado recusar o domicílio tributário apontado pelo devedor.

Em que condições pode se dar essa recusa?

A teor do disposto no § 2º do precitado art. 127 do CTN, já transcrito, pode a referida recusa ocorrer quando a eleição em questão vier a *dificultar ou impossibilitar a arrecadação ou a fiscalização*, que consistem no objetivo final da própria atividade do sujeito ativo da obrigação tributária.

A partir desse momento, com a recusa em questão, cabível a fixação do domicílio tributário de acordo com o disposto nos incisos I a III do mesmo artigo do CTN.

2) Qual será o domicílio tributário das *pessoas físicas*?

Recusado (ou não apontado) o domicílio tributário pelo contribuinte pessoa física, prevalecerá o disposto no inciso I do art. 127, ou seja, considera-se tal contribuinte domiciliado *no local de sua residência habitual*. Pertinente lembrar-se que, nos termos do Código Civil, o domicílio da pessoa natural é *“o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo”* (art. 31 do CC/1916 e art. 70 do CC/2002). É o denominado *domicílio geral*, em contraposição ao *domicílio especial*, também conhecido como domicílio de eleição.

Admite-se, a partir da redação do dispositivo em questão, que possa existir *residência não habitual*, o que é facilmente compreensível, com o exemplo típico da *casa de veraneio*, onde o sujeito passivo, pessoa física, recolhe-se em seus períodos de descanso, mas que não é utilizada durante boa parte do ano, em que o mesmo se encontra trabalhando.

A referida *casa de veraneio*, aliás, é um bom exemplo da necessidade de corretamente estabelecer-se o *domicílio fiscal* do sujeito passivo. Figure-se a hipótese de pessoa que, morando em São Paulo, possui casa de veraneio em cidade do litoral, utilizada esporadicamente. Indaga-se: onde deverá ser o sujeito passivo notificado, para fins de pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), incidente sobre a mencionada casa de veraneio? É de se supor que, como a dita casa pode ficar sem utilização durante meses, deva o sujeito passivo ser notificado na sua *residência habitual*; ou seja, na Capital, onde reside a maior parte do ano. Tal fato é corriqueiro, aliás, e não implica em maiores dificuldades para o fisco, especialmente nos tempos atuais, de larga utilização da internet para fins bancários, tema que será objeto de análise mais adiante.

De outro lado, no que toca a tal imposto, necessário constatar-se que, se o sujeito passivo, no caso mencionado, não indicar o seu domicílio fiscal de eleição como sendo o da Capital, onde reside, *podará ser demandado no local onde se situa o imóvel de veraneio*.³⁶

³⁶ Nesse sentido são os ensinamentos de Renato Lopes Becho: “O contribuinte que possua um terreno não edificado, terá no local onde está seu imóvel o critério espacial do tributo, mas pode e deve eleger como domicílio tributário sua residência, que pode ser ou não na mesma cidade, Estado ou país. O mesmo acontece com quem tenha um apartamento de veraneio em uma cidade e apresenta como domicílio tributário a fazenda onde reside, em outro Estado da Federação” (Domicílio tributário, in: *Comentários ao Código Tributário Nacional*, obra coordenada por Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe, p. 1.017).

O domicílio das pessoas naturais deve ter dois elementos, referidos linhas atrás: a *residência efetiva e a intenção de nela residir de maneira permanente ou definitiva*. É o que os antigos referiam como sendo o *corpus* e o *animus*; ou seja, a *efetiva permanência física em determinado local, com a intenção de nele residir*.

Lembra, a propósito, Hugo de Brito Machado:

*[...] o domicílio das pessoas naturais é, em princípio, o lugar da residência destas em caráter permanente. Com o ânimo de permanência. E nada mais lógico, porque o domicílio é onde a pessoa exerce os seus direitos e cumpre ou é chamada a cumprir suas obrigações, é aquela circunstância da personalidade, devendo, por isso mesmo, ter um caráter permanente ou duradouro.*³⁷

E no caso de o local da residência habitual do contribuinte pessoa física ser *desconhecido ou incerto*?

Nesse caso, o seu domicílio tributário será o *centro habitual de suas atividades*, como consta, ainda, do inciso I do art. 127.³⁸

É de se destacar, contudo, que, dependendo do tributo em discussão, poderão ocorrer variações, mesmo havendo domicílio fiscal devidamente fixado pelo sujeito passivo.

Traz-se à baila novamente o exemplo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

De cabal importância, outrossim, estabelecer-se onde é o referido domicílio fiscal da pessoa física, para o objetivo de ser a mesma demandada a cumprir as suas obrigações tributárias, tanto de natureza principal (o pagamento de seus tributos) como acessória, tendo-se em vista que, malgrado haja recorrente (e procedente) queixa contra a excessiva carga tributária pela qual responde o povo brasileiro, de outra banda é bastante claro que o contribuinte nacional, pelo seu comportamento, está longe de merecer a beatificação...

A sonegação fiscal é correntia; é comum, outrossim, que determinados contribuintes busquem, de todas as maneiras, evitar (ou, no mínimo, protelar) o pagamento dos tributos que lhes são exigidos. E uma das maneiras mais comuns de se o fazer é, pura e simplesmente, ocultar-se, buscando evitar a ação de oficiais de justiça, além de declinar um domicílio tributário que, posteriormente, é alterado, sem qualquer notificação às autoridades tributárias constituídas.

³⁷ *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 493.

³⁸ Sobre o tema, diz Hugo de Brito Machado: “Embora literalmente diversa, essa regra tem o mesmo sentido daquela albergada pelo Código Civil, segundo a qual ter-se-á por domicílio da pessoa natural, que não tenha residência habitual, o lugar onde for encontrada, porque o lugar mais provável para encontrar-se a pessoa é precisamente aquele em que está o centro de suas atividades” (*Comentários...*, p. 494).

A propósito do tema em foco, merece lembrança a seguinte decisão: “*Tributário. Imposto de Renda. Procedimento administrativo. Lançamento. Intimação do contribuinte. Via postal. Correspondência entregue em antigo escritório do contribuinte. Ineficácia*. I – A intimação do lançamento fiscal do Imposto de Renda contra pessoa física deve ser feita no local em que esta mantém seu domicílio. Não vale intimação dirigida a local onde o contribuinte manteve antigo escritório, nada importando a circunstância de a mudança do endereço profissional não ter sido comunicada ao Fisco. II – É improcedente a execução, se o crédito fiscal em cobrança resultou de lançamento nulo, por ineficácia da respectiva intimação” (STJ, 1ª T., 186815/DF, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU 15.03.1999, p. 119).

Tais fatos são constatados diuturnamente por quaisquer magistrados que venham a atuar com o processamento e julgamento de ações de execução fiscal. Aliás, o número astronômico dessas ações, em andamento perante varas especializadas ou comuns, fala por si só.

Denota seriedade, portanto, o estabelecimento do domicílio fiscal com verdadeiro *animus* de nele permanecer, para o fim do cumprimento das obrigações fiscais do sujeito passivo, ainda que doloroso seja tal cumprimento.

Pertinente, ainda no que toca a esse tópico, observar-se que, como se vê no Direito Civil, há hipóteses em que a pessoa natural terá o denominado *domicílio necessário*. Serão os casos referidos no art. 76 do atual Código Civil; ou seja, o *incapaz*, o *servidor público*, o *militar*, o *marítimo* e o *preso* terão tal domicílio, assim referido no parágrafo único do mencionado art. 76 do CC/2002:

O domicílio do incapaz é o de seu representante ou assistente; o do servidor público, o lugar em que exercer permanentemente suas funções; o do militar, onde servir, e, sendo da Marinha ou da Aeronáutica, a sede do comando a que se encontrar imediatamente subordinado; o do marítimo, onde o navio estiver matriculado; e o do preso, o lugar em que cumprir a sentença.

Também o *agente diplomático* tem disposições específicas no Código Civil, no que tange ao seu domicílio (vide art.77 do referido Código).

Ainda que silente o CTN a respeito desses casos específicos, parece não ser desarrazoado concluir-se que, nesses casos, em se tratando de pessoas físicas, aplicar-se-ão subsidiariamente as regras do Código Civil brasileiro, no que não conflitarem com as do Código Tributário Nacional.

3) Qual é o domicílio tributário das *pessoas jurídicas de direito privado* ou das *firmas individuais*?

Nesse caso, estabelece o art. 127, inciso II, que o domicílio tributário será, inicialmente, o do *lugar da respectiva sede*.

Alternativamente, será, em relação a *atos e fatos que derem origem à obrigação*, o lugar de *cada estabelecimento*.³⁹

A existência de *um único estabelecimento* não traz dificuldade, pois será este o domicílio tributário da pessoa jurídica.

³⁹ Vale citar-se, aqui, a seguinte decisão: “*Processual civil e tributário. Competência. Domicílio fiscal. Súmula 40 do extinto TFR*. 1. Considera-se como domicílio tributário da pessoa jurídica o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento. 2. Não sendo a comarca do domicílio do devedor sede de Vara da Justiça Federal, o executivo fiscal deve ser proposto perante o respectivo Juiz de direito estadual (Súmula 40 do extinto TFR). 3. Recurso improvido, por unanimidade” (STJ, 1ª T., REsp 74082-95/PE, rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU 26.02.1996, p. 3.958).

Ou ainda: “*Processo civil. Execução fiscal. Exceção de incompetência*. Empresa com matriz em São Paulo e estabelecimento industrial em Pacatuba – SE. Aplicabilidade do dispositivo do art. 578, parágrafo único, do CPC. O domicílio tributário da pessoa jurídica, em relação aos atos ou fatos que deram origem a obrigação fiscal, é o de cada estabelecimento. Agravo improvido” (TRF – 5ª R., 2ª T., AGTR 22571/SE, rel. Des. Lázaro Guimarães, DJU 15.09.2000, p. 429).

Contudo, no caso *de mais de um estabelecimento*, a solução é diversa.⁴⁰ A propósito, escreve Hugo de Brito Machado que, havendo vários estabelecimentos, a pessoa jurídica contribuinte

[...] pode escolher o domicílio, observando o seguinte:

a) a escolha não pode recair em local fora do território da entidade tributante, por motivos óbvios;

b) no que se refere aos tributos cujo fato gerador se verifica em relação a cada estabelecimento, como acontece, por exemplo, com o ICMS, a legislação específica geralmente exclui essa liberdade de escolha, determinando que o domicílio tributário é o local da sede de cada estabelecimento, que considera, para aquele efeito, contribuinte isolado;

c) quanto aos tributos dos quais, como no imposto de renda, o fato gerador é apurado em relação à empresa, em sua totalidade, prevalece a liberdade de escolha, limitada, porém, pela regra do § 2º do art. 127 do CTN, adiante examinada.⁴¹

Existe, ainda, a possibilidade de considerar-se inaplicáveis quaisquer das regras sobreditas, constantes dos incisos I e II do art. 127 do CTN.

Hugo de Brito Machado coloca como exemplo de semelhante hipótese quando uma pessoa jurídica

[...] possua bens, ou provoque a ocorrência de fatos relevantes do ponto de vista tributário, em lugar onde não tem a sua sede e nem qualquer de seus estabelecimentos, sendo inaplicável, portanto, a regra do inciso II. Em situações assim, a solução é a estabelecida pelo § 1º, segundo o qual considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos fatos⁴².

Faz a ressalva, contudo, acertadamente, de que tal regra apenas é aplicável “se não tiver havido manifestação do sujeito passivo indicando o domicílio de sua escolha”⁴³.

⁴⁰Sobre o tema, pertinente lembrar-se a seguinte decisão: “...-Não possuindo a executada um só domicílio fiscal, pode ser ajuizada a execução no foro do lugar onde fora praticado o ato ou ocorrer o fato que deu origem à dívida. [...]” (TRF – 5ª Região. CC 92.05.00108/PB; relator o Juiz José Maria Lucena; j. 27.10.93; DJ de 15.04.94, p. 16.529).

Ou ainda: “EMENTA: [...] 1 – A executada é uma pessoa jurídica de direito privado com estabelecimentos em lugares diferentes. Nesse caso, a Fazenda Pública tem a faculdade de ajuizar a execução fiscal no foro do lugar da agência ou estabelecimento onde foi praticado o ato. 2 – Sendo o caso de incompetência relativa, não pode o juiz decretá-la *ex officio*. [...]” (TRF – 5ª Região. CC 92.05.00107/PB; relator o Juiz Araken Mariz; j. 16.12.92; DJ de 26.03.93; p. 10.313).

⁴¹*Curso de direito tributário*. p. 154. No que diz respeito a esse imposto, o mesmo autor, em outro escrito, lembra que “o acréscimo patrimonial, fato gerador desse imposto, diz respeito à pessoa jurídica independentemente de quantos estabelecimentos ela tenha e do lugar de cada um deles” (*Comentários...*, p. 494).

⁴²*Comentários...* p. 495.

⁴³*Comentários...* loc. cit.

4) Qual é o domicílio tributário das *peças jurídicas de direito público*?

É aquele referido no inciso III do art. 127 do CTN; isto é, *qualquer das repartições no território da entidade tributante*.

Ou seja, como lembra Alexandre Mazza, a

*União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, assim como autarquias e fundações públicas, sendo peças jurídicas de Direito Público, têm domicílio tributário em qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.*⁴⁴

Sobre o tema, é pertinente lembrar-se os ensinamentos de Hugo de Brito Machado e Luiz Alberto Gurgel de Faria, que são concordes no fato de que, jungidas tais peças ao princípio da legalidade, sendo integrantes da Administração Pública, dificilmente deixarão de eleger o seu domicílio tributário.⁴⁵

Este último autor, outrossim, lembra que, apesar do que se afirmou a respeito da peça jurídica e da eleição de seu domicílio fiscal, no caso de ainda assim existir a omissão, “qualquer de suas repartições poderá ser considerada para fins de domicílio”⁴⁶.

Há, no que toca a esse aspecto da questão, a dúvida referente à possibilidade de serem as peças jurídicas de direito público objeto de tributação, em especial em face das disposições da Constituição Federal referentes a esse tema, quando estabelecem a denominada *imunidade recíproca*.

Com efeito, descabido que se pense referir-se o CTN, em seu art. 127, inciso III, às *empresas públicas* e às *sociedades de economia mista*, na medida em que estas têm personalidade jurídica de *direito privado*, malgrado sua origem se encontre no Poder Público. Nesse sentido, é o ensinamento de Hugo de Brito Machado⁴⁷.

Nem por isso, contudo, deixa a referida regra do CTN de ser pertinente e necessária.

Em verdade, ainda que haja a referida *imunidade recíproca*, constitucionalmente consagrada,⁴⁸ o que se verifica – e já é pacífico, inclusive na jurisprudência de nossas Cortes – é que tal imunidade aplica-se aos impostos, mas não às taxas e a outros

⁴⁴ *Manual de direito tributário*. p. 495.

⁴⁵ Vide, a propósito, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 497, e *Código Tributário Nacional comentado*, coordenação de Vladimir Passos de Freitas, p. 585.

⁴⁶ *Código Tributário Nacional comentado*, loc. cit.

⁴⁷ *Comentários...*, p. 497. Aliás, é pertinente trazer-se à baila o entendimento do referido autor: “Com isso, porém, não está resolvida a questão de saber se as peças jurídicas de Direito público podem ser, ou não, sujeitos passivos de obrigações tributárias. O art. 127, inciso III, evidentemente não se refere às empresas públicas nem às sociedades de economia mista, que são peças jurídicas de Direito privado. Refere-se a peças jurídicas de direito público. Essas peças, portanto, nos termos do Código Tributário Nacional, podem ser sujeito passivo de obrigação tributária, ainda que isso seja, como realmente é, uma incoerência evidente” (op. e loc. cit.). Esta última observação, como logo adiante se verá, não é exatamente acertada.

⁴⁸ Vide art. 150, inciso VI, letra “a”, da Constituição Federal de 1988, que estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão instituir *impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”*. Enfatize-se, aqui, a palavra *impostos*, senão uma das diversas modalidades de tributos.

Aliás, a jurisprudência de nossas Cortes já se debruçou sobre o tema, merecendo lembrança a seguinte decisão: “IMUNIDADE RECÍPROCA – IMPOSTO – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – PROPRIEDADE PRIVADA. A imunidade recíproca, prevista pelo inciso VI, “a”, do artigo 150 da Constituição Federal, abrange apenas os impostos, não se aplicando portanto a outras espécies tributárias. A contribuição de melhoria somente incide sobre bens de propriedade privada. Apelação provida” (Apelação Cível n. 0066758-3; 3ª Câmara Cível do extinto Tribunal de Alçada Civil do Estado do Paraná; j. 13.09.1994; v.u.; relator o Juiz Pacheco Rocha).

tributos. De fato, é comum, em Varas especializadas, a existência, v.g., de ações de execução fiscal movidas por Prefeituras contra a Fazenda do Estado, para o fim de cobrança de taxas municipais devidas por esta.

A propósito, pertinente lembrar-se, aqui, o entendimento de Aliomar Baleeiro sobre o tema: “Qualquer repartição do Poder Tributante no território da Pessoa Jurídica de Direito Público está sujeita às taxas e contribuições, mas em princípio não está sujeita a impostos”.⁴⁹

Daí porque, contrariamente ao afirmado por Hugo de Brito Machado, com a devida vênia do grande tributarista, cuida-se de regra de grande importância.

Sobreleva, por consequência, ainda aí, a necessidade da fixação do *domicílio fiscal* da pessoa jurídica de direito público, ainda que, como já observado linhas atrás, este não chegue a representar grande problema.

5) A eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo e a sua recusa pelo fisco

Como já observado alhures, o art. 127 do CTN estabelece a possibilidade de o contribuinte *eleger* o seu domicílio tributário. A *regra*, aliás, é justamente essa possibilidade de ser tal domicílio escolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Na *ausência* dessa escolha, aplicam-se as demais normas constantes dos três incisos do mesmo artigo, estudadas linhas atrás.

Há possibilidade, segundo a legislação local, de cada entidade tributante, de *excluir-se* o direito do contribuinte escolher o seu domicílio fiscal?

Hugo de Brito Machado entende que não. Aduz o referido professor:

*Ao estabelecer normas apenas para a falta de eleição, o Código na verdade afirmou o direito de eleição, embora tenha deixado espaço para o legislador de cada entidade tributante tratar dos termos em que a eleição pode ser feita. No definir esses termos, porém, o legislador de cada entidade tributante não pode excluir, seja diretamente seja mediante a colocação de condições impraticáveis para a eleição.*⁵⁰

O que se deve entender, em verdade, é que *não existe liberdade absoluta, por parte do contribuinte, para a escolha do domicílio tributário.*

O extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo também analisou a matéria, como se pode ver pela seguinte decisão: “Imposto. Imunidade. Predial e Territorial Urbano. Taxa de Limpeza. Autarquia estadual. Reconhecimento pelo disposto no art. 150, VI, parágrafo 2º, da CF, apenas no que tange ao IPTU. Benefício que abrange somente os impostos, excluídas as taxas e as contribuições de melhoria, ou demais tributos. Patrimônio que gera renda para a sua finalidade. Apelação parcialmente provida” (Apelação Cível n. 841.139-8; 3ª Câmara; relator o Juiz Maia da Rocha).

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo vem pensando da mesma forma: “EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – Cobrança de taxa - Natureza jurídica do tributo não descaracterizada para imposto - Imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, letra “a”, da CF não aplicável à hipótese dos autos - Nulidade da citação não decretada devido ao comparecimento espontâneo da executada aos autos - Manutenção da r. sentença de primeiro grau – Recurso desprovido” (Apelação sem revisão n. 9138857-39.2001.8.26.0000; 14ª Câmara de Direito Público; relator este mesmo autor; v.u.).

⁴⁹ *Direito tributário brasileiro*, p. 733. No mesmo sentido é o entendimento de Regina Helena Costa, como se vê em *Código Tributário Nacional comentado*, obra coletiva, coordenada por Vladimir Passos de Freitas, p. 41.

⁵⁰ *Comentários...* p. 498.

Inadmissível, v.g., que o mesmo escolha como domicílio fiscal um local distante, onde não haja qualquer bem de sua propriedade; onde não pratique qualquer atividade econômica; onde o mesmo não tenha praticado qualquer fato gerador de obrigação tributária, para o fim exclusivo de dificultar a ação do fisco, visando procrastinar eventual ação de execução fiscal que contra ele seja movida.

(E a experiência demonstra, tristemente, que, no que tange à procrastinação do dever de pagamento dos tributos, o contribuinte muitas vezes chega a ser um verdadeiro artista...).

Ou, como lembra, ainda, o mesmo Hugo de Brito Machado:

De todo modo, é importante que se tenha bem clara a ideia de domicílio de eleição, posto que na verdade não existe uma liberdade para o sujeito passivo eleger um domicílio tributário desligado da realidade das coisas. Sua liberdade se limita pelas possibilidades que a realidade oferece. Assim, se em face da realidade pode ter mais de um domicílio tributário, tem a liberdade de escolher um deles. O limite de sua liberdade é a não-criação de obstáculo à atividade de fiscalização tributária [...].⁵¹

Verificando-se a existência de escolha de um domicílio tributário que *impossibilite* ou, ao menos, *difículte a arrecadação e a fiscalização do tributo*, aplica-se a regra do § 2º do art. 127 do CTN – ou seja, a autoridade administrativa *pode recusar o domicílio eleito*, quando então se aplica a regra do § 1º do mesmo artigo; ou seja, “considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação”.

Fica, portanto, em face da incidência dessa norma, afastada a questão de saber-se a respeito de estar ou não o domicílio de eleição de acordo com a realidade. Como mais uma vez aduz Hugo de Brito Machado: “É uma fórmula inteligente de resolver a questão da razoabilidade da eleição. Preserva a liberdade do contribuinte ou responsável tributário, e preserva igualmente os interesses da Fazenda Pública”.⁵²

Por fim, pertinente afirmar-se que a recusa do domicílio fiscal pela autoridade administrativa não pode decorrer de mera discricionariedade por parte desta. Há de haver efetiva *comprovação*, por parte da referida Administração, de que o domicílio eleito inviabiliza os procedimentos de arrecadação e fiscalização tributária. Sem a mencionada comprovação, corre-se o risco de se ter abuso por parte da Administração, substituindo-se o comportamento deletério de uma das partes da equação fiscal pelo da outra.

⁵¹ *Comentários...*, loc. cit. A propósito do tema, cabível trazer-se à baila a seguinte decisão: “EMENTA: TRIBUTÁRIO. DOMICÍLIO FISCAL. DIFICULDADE DE ARRECADAÇÃO E/OU LOCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE ELEIÇÃO OU REVISÃO PELO FISCO. ART. 127, § 2º, DO CTN. 1. O sujeito ativo tributante, enfrentando dificuldades para arrecadar ou localizar o domicílio tributário do contribuinte, poderá fixá-lo nos limites estabelecidos por lei (art. 127, § 2º, do CTN). 2. Esse princípio não afeta direito subjetivo do contribuinte. 3. Inexistência de prova de mudança de domicílio do contribuinte para Município que não o eleito pelo Fisco, cidade na qual se localiza a sua residência, a sede da pessoa jurídica da qual é sócio, e praticamente a quase totalidade de seu patrimônio, não tendo outra conotação, a eleição de outro domicílio para fins de arrecadação tributária, que a de criar embaraço à fiscalização. [...] 4. Recurso não provido” (REsp 437.383/MG, 1a T., rel. Min. José Delgado, j. 27.08.2002).

⁵² *Comentários...* p. 500.

6. Breve notícia sobre o domicílio eletrônico

Por derradeiro, resta analisar uma questão que a modernidade impôs à discussão entelada, ou seja, a existência do denominado *domicílio eletrônico*.

A localização dos sujeitos de direito, para o fim do cumprimento de suas obrigações na esfera jurídica, é imperiosa, e, no Direito Tributário, é imprescindível para que se possa efetuar a cobrança das obrigações fiscais, principais e acessórias.

No mundo moderno, outrossim, com a difusão do uso da informática, muitas das dificuldades mais antigas na localização de contribuintes mais resistentes acabam por encontrar soluções mais fáceis.⁵³ Existe, nos dias atuais, a possibilidade de se efetuar a intimação do sujeito passivo por *meio eletrônico*, o que é objeto, inclusive, da Lei n. 11.196/2005, que alterou o art. 23 do Decreto n. 70.235/72. O inciso III desse art. 23 dispõe ser possível a intimação do sujeito passivo por meio eletrônico, *com prova de recebimento*, mediante: “a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo”.

O parágrafo 1º desse mesmo artigo dispõe ser cabível a intimação por meio de *edital*, quando resultar improficuo um dos meios previstos no *caput* do artigo, sendo publicado o referido edital: “I – no endereço da administração tributária na *internet*; II – em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou III – uma única vez, em órgão da imprensa oficial local”.

Lembra Leandro Paulsen, a propósito do tema, que “já restou inclusive regulamentada por instrução normativa a opção por *domicílio tributário eletrônico* para efeito de comunicação de atos oficiais”.⁵⁴

Assim, torna-se mais fácil o exercício tanto da fiscalização como da cobrança dos tributos por parte do fisco, o que pode, também, facilitar a vida dos eventuais contribuintes que, de boa vontade, queiram cumprir com as suas obrigações fiscais...

Cabível observar-se, no que tange ao tema, que a *eleição* de domicílio eletrônico por parte do contribuinte está sujeita às regras gerais referentes ao domicílio fiscal, podendo a Fazenda, portanto, *recusar* o referido domicílio eletrônico, fazendo-o, decerto, motivadamente.

Os desdobramentos do alvorecer dessa nova era serão, contudo, objeto de novos estudos, a serem oportunamente trazidos a lume.

⁵³ Vide, a propósito, no que diz respeito ao domicílio civil, os ensinamentos de Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery: “*Domicílio eletrônico*. Muito embora a noção jurídica de domicílio dependa da identificação de um território onde se realizam fatos de interesse do sujeito de cujo domicílio se trata, a noção de espaço virtual (marcado justamente pela *desterritorialização*, ou seja, pela ausência de lugar no mundo físico sensível) vai emprestar para o conceito de *domicílio eletrônico* outros critérios de fixação lógica do conceito: a) domicílio que se estabelece num *não lugar* onde acontecem fenômenos jurídicos; b) um *não lugar que* – conquanto tenha existência apenas virtual – se destina ao encontro de pessoas e que se presta à realização de relações jurídicas como centro da atividade de alguém; c) um lugar de prestação de serviços que se oferece pela *internet*, centro das atividades de alguém (as atividades relacionadas com esse serviço prestado eletronicamente é que servem para fixar a competência da Justiça a quem se devam encaminhar eventuais conflitos dela surgidos. Justiça essa que, no caso, seria prestada pelo Tribunal com competência nesse lugar central da atividade de alguém)” (*Código Civil...*, p. 282, comentário n. 11 ao art. 70).

⁵⁴ *Curso de direito tributário completo*, p. 169. Não é inoportuno, a propósito do tema, lembrar-se que o novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015), conquanto venha trazendo grande apreensão e desconfiança para um expressivo número de operadores do Direito, traz, em seu bojo, diversos dispositivos que tratam de regras do processo eletrônico, denotando uma marcha inexorável no sentido da modernização do processo judicial (não se podendo, contudo, afiançar se a mesma é boa ou ruim...). Há necessidade, por exemplo, de o advogado indicar o seu próprio endereço eletrônico (art. 287); a petição inicial deverá conter o endereço eletrônico das partes (art. 319, II e § 2º); a citação poderá ser feita por meio eletrônico (art. 246, V), certamente no endereço eletrônico do réu que for declinado; poderá haver intimação por meio eletrônico do devedor, para o cumprimento da sentença (art. 513, § 2º, III), entre outros dispositivos que tratam da matéria.

Notas bibliográficas

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS JURÍDICAS. *Dicionário Jurídico*. Organizado por J. M. Othon Sidou. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BECHO, Renato Lopes. Domicílio tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005.

BLACK'S Law Dictionary. 3rd ed. Egan: Thomson West, 2006. (Bryan A. Garner, Editor in Chief).

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Domicílio tributário. In: *Código Tributário Nacional comentado*. 3. ed. FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

FRANÇA, R. Limongi. *Instituições de direito civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

LAPATZA, José Juan Ferreira. *Direito tributário – teoria geral do tributo*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.

LIMA, João Batista de Souza. *As mais antigas normas de direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

LOPES, José Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1953. v. I, Introdução e Parte Geral.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. II.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. *Curso de direito tributário*. Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.

MELLO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, Parte Geral.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil anotado e legislação extravagante*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SABBAG, Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1, Parte Geral.