

Revista de Estudos Tributários

160 – Nov-Dez/2024

Conselho Editorial

Heleno Taveira Tôrres
Hugo de Brito Machado
Humberto Bergmann Ávila
Ives Gandra da Silva Martins
José Mörschbächer
Kiyoshi Harada
Leandro Paulsen
Milton Terra Machado
Misabel Derzi
Paulo de Barros Carvalho
Paulo de Melo Aleixo
Renato Lopes Becho
Roberto Ferraz
Roque Carrazza
Walmir Luiz Becker



Síntese

uma marca do GRUPO IOB

Reforma Tributária: Questões Processuais nos Âmbitos Administrativo e Judicial

Tax Reform: Procedural Issues in the Administrative and Judicial Areas

CLÁUDIO TESSARI

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities, Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUCRS, Sócio do Instituto de Estudos Tributários (IET), Sócio do Instituto Brasileiro de Direito Processual (IBDP), Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS e do Grupo de Trabalho do IBDP de Direito Processual Tributário, Professor visitante de vários cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu* e LLM, Advogado Tributarista.

ÁREAS DO DIREITO: Tributário e Processual Civil.

RESUMO: O presente artigo analisa a reforma tributária sob a ótica das questões processuais, nos âmbitos administrativo e judicial, e identifica os seus reflexos: a) nas alterações das competências para julgamentos com eventuais infringências às disposições constantes dos arts. 5º, XXXIV, a, XXXV, LIV e LV; 145, § 3º, da CF; 1º e 8º do CPC; art. 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/1999; b) na aplicabilidade dos princípios constitucionais trazidos pela reforma tributária como fatos novos processuais, na medida em que poderão ser constitutivos, modificativos ou extintivos de direitos (art. 493 do CPC) e na necessidade de seu imediato prequestionamento para que possam ser aplicados no julgamento de processos em andamento; c) na possibilidade de gestão da carga tributária do ITCMD.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária; aspectos processuais; alterações de competências para julgamentos; novos princípios constitucionais; gestão da carga tributária do ITCMD.

ABSTRACT: This article analyzes the tax reform from the perspective of procedural issues, in the administrative and judicial spheres, and identifies its impacts: a) on the changes in jurisdictions for trials with possible violations of the provisions contained in arts. 5º, XXXIV, a, XXXV, LIV and LV; 145, § 3º, of the CF; 1º and 8º of the CPC; art. 2º, *caput*, of Law nº 9.784/1999; b) on the applicability of the constitutional principles brought by the tax reform as new procedural facts, to the extent that they may be constitutive, modifying or extinguishing rights (art. 493 of the CPC) and on the need for immediate pre-questioning of them so that they can be applied in the trial of ongoing proceedings; c) on the possibility of managing the ITCMD tax burden.

KEYWORDS: Tax reform; procedural aspects; changes in jurisdictions for trials; new constitutional principles; management of the ITCMD tax burden.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Das alterações das competências para julgamentos e as eventuais infrin-
gências a disposições legais e constitucionais; 2 Da aplicabilidade dos princípios constitucionais tra-
zidos pela reforma tributária como fatos novos processuais constitutivos, modificativos ou extintivos
de direitos: necessário prequestionamento; 3 O Domicílio Judicial Eletrônico (DJE) e a possibilidade
de gestão da carga tributária do ITCMD; Conclusões; Referências.

INTRODUÇÃO

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgaram, em 20 de dezembro de 2023, a Emenda Constitucional nº 132, que “altera o Sistema Tributário Nacional”, publicada no Diário Oficial da União de 21 de dezembro de 2023¹.

De acordo com as disposições constantes do art. 23, a referida emenda entrará em vigor: “I – em 2027, em relação aos arts. 3º e 11; II – em 2023, em relação aos arts. 4º e 5º; e III – na data da sua publicação, em relação aos demais dispositivos”².

Originariamente, a PEC 45/2019 trazia uma proposta de reforma tributária com previsão de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) único e nacional, sendo que, em decorrência da fusão da PEC 45-A/2019, originária da Câmara dos Deputados, com a PEC 110/2019, originária do Senado Federal, nasceu o IVA, com a criação de três tributos: a Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS (art. 195, V, da CF³), o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS (art. 156-A da CF⁴) e o Imposto Seletivo incidente sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente – IS (art. 153, VIII, da CF⁵).

Assim sendo, haverá a unificação de três tributos federais: PIS, Cofins e IPI (federais), que serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal; o ICMS (estadual) e o ISSQN (mu-

1 TESSARI, Cláudio; BANDEL, Camila. *Holdings: planejamento sucessório, gestão patrimonial e tributária*. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2024. p. 227.

2 *Ibidem*, p. 227.

3 CF: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta e indireta, nos termos de lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar”.

4 CF: “Art. 156-A. Lei Complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios”.

5 “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.”

nicipal) serão unificados e substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com gestão compartilhada entre Estados e Municípios; e a criação do Imposto Seletivo (IS), de competência federal.

O IPI passará a ser um imposto sobre produtos específicos e continuará a existir em seu formato atual incidindo apenas sobre os “produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus (ZFM), conforme critério estabelecido em lei complementar (art. 126, III, a, do ADCT)”⁶.

Em decorrência das disposições constantes do art. 18, II, da referida Emenda Constitucional, o Poder Executivo encaminhou para análise e aprovação das Casas Legislativas dois Projetos de Leis Complementares (PLPs):

- a) PLP 68/2024 – que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), apresentado na Câmara dos Deputados em 25.04.2024, aprovado na referida Casa Legislativa em 10.07.2024 e remetido ao Senado Federal por meio do Ofício nº 114-SGM/P em 19.07.2024, sendo que atualmente está “aguardando apreciação pelo Senado Federal”⁷;
- b) PLP 108/2024 – que institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto de arrecadação do IBS e, ainda, sobre o ITCMD, apresentado na Câmara dos Deputados em 05.06.2024, sendo que atualmente está “pronto para Pauta no Plenário (PLEN)”⁸.

Diante dessas relevantes mudanças, o presente artigo analisa a reforma tributária sob a ótica das questões processuais, nos âmbitos administrativo e judicial, e identifica os seus reflexos: a) nas alterações das competências para julgamentos com eventuais infringências às disposições constantes

6 CARVALHO, Daniel Melo Nunes; RIBEIRO, Ivan Morais; VIEIRA, Marco André; SOUZA, Raphael Borges Leal de; FRIEDMANN, Renato (Consultores Legislativos do Senado Federal). Reforma Tributária em perspectiva: a proposta de regulamentação contida no PLP 68, de 2024. *Boletim Legislativo*, n. 108, p. 2, jun. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol108>. Acesso em: 10 set. 2024.

7 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 10 set. 2024.

8 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459>. Acesso em: 10 set. 2024.

dos arts. 5º, XXXIV, a, XXXV, LIV e LV; 145, § 3º, da CF; 1º e 8º do CPC; art. 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/1999; b) na aplicabilidade dos princípios constitucionais trazidos pela reforma tributária como fatos novos processuais, na medida em que poderão ser constitutivos, modificativos ou extintivos de direitos (art. 493 do CPC) e na necessidade de seu imediato prequestionamento para que possam ser aplicados no julgamento de processos em andamento; c) na possibilidade de gestão da carga tributária do ITCMD.

1 DAS ALTERAÇÕES DAS COMPETÊNCIAS PARA JULGAMENTOS E AS EVENTUAIS INFRINGÊNCIAS A DISPOSIÇÕES LEGAIS E CONSTITUCIONAIS

A inconformidade dos contribuintes, no âmbito administrativo tributário, em relação à exigência da CBS e do IS, será apreciada e julgada pela Receita Federal do Brasil (DRJs) e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

Contudo, essa competência, juntamente com outras em relação ao IBS, passará a ser exercida “pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar” (art. 156-B, *caput*, da CF), que poderão, então, “I – editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; II – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios” e, ainda, “III – decidir o contencioso administrativo” (art. 156-B, I, II e II, da CF).

Cabe ressaltar, contudo, que o § 8º do art. 156-B determina que “Lei Complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 149, V”. Mesmo diante da referida disposição legislativa, é bem possível/provável que existam dois órgãos para o julgamento do contencioso administrativo tributário, ou seja, um para CBS e IS (DRJs e CARF) e outro para o IBS (exclusivamente o Comitê Gestor – CG-IBS).

Não obstante tais previsões, competirá “ao Superior Tribunal de Justiça: I – processar e julgar, originalmente [...] j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – CG-IBS, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V” (art. 105, I, j, da CF).

Identifica-se, então, que a Emenda Constitucional nº 132/2023 não fez qualquer previsão de competência do Superior Tribunal de Justiça para processamento e julgamento dos conflitos entre os contribuintes e o Comitê Gestor do IBS.

E, nesse ponto, considerando que a referida Emenda Constitucional não trouxe nenhuma alteração nas disposições constantes do art. 109, I, c/c o art. 125, § 1º, da Constituição Federal⁹, entendemos que os Tribunais Regionais Federais terão competência para julgar as demandas referentes à CBS e os Tribunais dos Estados terão atribuição para decidir as demandas originárias ao IBS, sempre que o contribuinte figurar como demandante.

Mas se o julgamento proferido no âmbito tributário administrativo pelo referido Comitê Gestor do IBS ensejar em relação ao contribuinte: a) infringência, contrariedade ou negativa de vigência a dispositivos da Constituição Federal; b) declaração de constitucionalidade de tratado ou lei federal; c) julgamento de validade de lei, lei local ou ato de governo local contestado em face da Constituição Federal, mesmo diante das disposições constantes do art. 105, I, j, da CF, não poderá ser vedado ao contribuinte à interposição de recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal (art. 102, III, a, b, c e d, da CF), na medida em que:

- a) são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIV, a, da CF);
- b) a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV, da CF);
- c) ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF);
- d) aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, da CF);

9 CF: "Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar: I – as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, réis, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho"; "Art. 125. Os Estados organizarão sua Justiça, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição. § 1º A competência dos tribunais será definida na Constituição do Estado, sendo a lei de organização judiciária de iniciativa do Tribunal de Justiça".

- e) o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária (art. 145, § 3º, da CF);
- f) no Brasil o processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil (art. 1º do CPC);
- g) ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade e a legalidade (art. 8º do CPC);
- h) nos processos administrativos deverão ser observados os princípios da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, segurança jurídica, do interesse público e da eficiência (art. 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/1999).

Importantíssimo ressaltar, nesse ponto, que das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça “são cabíveis os seguintes recursos para o Supremo Tribunal Federal: I – recurso ordinário, nos casos previstos no art. 102, II, a, da Constituição; II – recurso extraordinário, nos casos previstos no art. 102, III, a, b e c, da Constituição” (art. 268, I e II, do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça).

Vedar aos contribuintes o acesso aos Tribunais Regionais Federais, ao Superior Tribunal de Justiça e, por fim, ao Supremo Tribunal Federal caracteriza infringência ao princípio da vedação ao retrocesso social ou da irreversibilidade dos direitos fundamentais, na medida em que,

no âmbito do direito constitucional brasileiro, o princípio da proibição de retrocesso decorre implicitamente do sistema constitucional, designadamente dos seguintes princípios e argumentos de matriz jurídico-constitucional: [...] c) o princípio da máxima eficácia e efetividade das normas definidoras de direitos fundamentais contido no art. 5º, § 1º, da CF/1988, que abrange também a maximização da proteção dos direitos fundamentais.¹⁰

Considerando, também, que a tributação do IBS ocorrerá no domicílio do destino dos bens ou serviços, identifica-se a possibilidade de conflitos

10 TESSARI, Cláudio; JOBIM, Marco Felix. O princípio da vedação ao retrocesso social e a denominada jurisprudência da crise: uma mudança de paradigma? *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal*, ano 1, p. 267, enero/junio 2020.

e dúvidas em relação ao processo judicial tributário, na medida em que, com base no Código de Processo Civil: a) a “execução fiscal será proposta no foro de domicílio do réu, no de sua residência ou no lugar onde for encontrado” (art. 46, § 5º, do CPC); b) “é competente o foro de domicílio do réu para as causas em que seja autor o Estado ou o Distrito Federal”, sendo que se “o Estado ou o Distrito Federal for o demandado, a ação poderá ser proposta no foro de domicílio do autor, no de ocorrência do ato que originou a demanda, no de situação da coisa ou na capital do respectivo ente federado” (art. 52, *caput* e parágrafo único), na medida em que nem sempre o domicílio do destino dos bens ou serviços será o domicílio do réu, no caso de uma execução fiscal.

2 DA APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRAZIDOS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA COMO FATOS NOVOS PROCESSUAIS CONSTITUTIVOS, MODIFICATIVOS OU EXTINTIVOS DE DIREITOS: NECESSÁRIO PREQUESTIONAMENTO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu no âmbito constitucional novos princípios a serem aplicados a partir de sua publicação, ou seja, 21 de dezembro de 2023, e considerados em decisões monocráticas e colegiadas proferidas nas esferas administrativa e judicial tributárias.

Nesse sentido, restou asseverado que o “Sistema Tributário Nacional deve observar os *princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente*” (art. 145, § 3º, da CF).

Tais princípios, sem dúvida, podem ser classificados, processualmente, como fatos novos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito dos contribuintes, capazes de influenciar no julgamento de mérito de processos judiciais e administrativos, no âmbito tributário, ainda não decididos de forma definitiva, razão pela qual caberá ao julgador ou julgadores tomá-los em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento da prestação da tutela jurisdicional (art. 493 do CPC¹¹).

Como fatos novos processuais tais princípios poderão, também, influenciar no procedimento de liquidação de sentença, na medida em que, quando essa “condenar ao pagamento de quantia ilíquida, proceder-se-á a sua liquidação, a requerimento do credor ou devedor: [...] II – pelo proce-

11 CPC: “Art. 493. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento do mérito, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a decisão”.

dimento comum, quando houver necessidade de alegar e provar fato novo" (art. 509, II, do CPC).

Não só urgente e conveniente, então, mas também necessário, sob o aspecto processual, o prequestionamento dos referidos princípios e do próprio art. 145, § 3º, da CF (Súmulas nºs 282 e 356 do STF¹² e 211 e 320 do STJ¹³), como fatos novos processuais, na medida em que poderão ser constitutivos, modificativos ou extintivos do direito dos contribuintes, no bojo de processos ainda não julgados de forma definitiva, o que pode ser feito mediante simples petição ou até em sede de memoriais.

Cabe ressaltar que

o prequestionamento, em apertada síntese e na construção do direito brasileiro, consiste na manifestação expressa sobre a matéria objeto do recurso pela decisão recorrida da instância inferior, ao efeito priorizar as funções judiciais das instâncias superiores que não atuam como meros órgãos revisores e sim como fiscais das Leis e da Constituição Federal de 1988.¹⁴

Possível, também, tal arguição mediante oposição de embargos de declaração para, então, suprir "omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento [...] capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador" (art. 1.022, II, parágrafo único, II¹⁵, c/c o art. 489, § 1º, IV¹⁶, do CPC), justamente para que a decisão seja considerada devidamente fundamentada (art. 93, IX, da CF¹⁷).

12 STF: "Súmula nº 282. É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada"; "Súmula nº 356. O ponto omissão da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento".

13 STJ: "Súmula nº 211. Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*"; "Súmula nº 320. A questão federal somente ventilada no voto vencido não atende ao requisito do prequestionamento".

14 TESSARI, Cláudio; MACEDO, Elaine Harzheim. O prequestionamento nos recursos extraordinário e especial: o CPC/2015 superou as Súmulas nºs 282 e 356 do STF e 211 e 320 do STJ? *Revista de Processo*, São Paulo: RT, v. 289, ano 44, p. 256, mar. 2019.

15 CPC: "Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para: [...] II – suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; [...] Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que: [...] II – incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º".

16 CPC: "Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: [...] IV – não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; [...]".

17 CF: "Art. 93. [...] IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; [...]".

Importante ressaltar, ainda, que as disposições constantes do art. 1.025 do CPC, no sentido de que “consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de prequestionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados”, não dispensam a oposição de embargos declaratórios – inclusive para prequestionamento dos referidos novos princípios constitucionais –, na medida em que só estarão incluídos na decisão judicial “caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade”.

Dessa forma, abre-se a possibilidade de interposição de recursos especial (negativa de vigência aos arts. 493; 509, II; 489, § 1º, IV; 1.025 do CPC) e/ou extraordinário (contrariedade aos arts. 93, IX; 145, § 3º, da CF), com preliminares de nulidade, por deficiente fundamentação, para que o Superior Tribunal de Justiça e/ou o Supremo Tribunal Federal as analisem.

Assim sendo, com base no referido dispositivo no novo Código de Processo Civil, bastará que a parte oponha os embargos declaratórios contra decisão colegiada de 2º grau e, caso o Tribunal local se recuse a manifestar-se sobre a questão jurídica embargada, que interponha o recurso especial com preliminar de violação ao mencionado dispositivo para que o Superior Tribunal de Justiça passe diretamente para o julgamento da questão, mesmo sem que a causa tenha sido devidamente decidida na decisão recorrida.¹⁸

Ainda, o sistema tributário deve fornecer “*adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação ao IBS e a CBS*” (art. 146, III, c, da CF).

Finalmente, no que concerne *exclusivamente ao IBS*, há previsão no sentido de que “Lei Complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para: [...] III – *sociedades cooperativas*, que será optativo, com vistas a assegurar sua *competitividade*, observados os princípios da *livre concorrência e da isonomia*” (art. 156-A, § 6º, III, da CF).

Ressalte-se que as “alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos” (art. 145, § 4º, da CF), ou seja, não eliminar, razão pela qual entendemos completamente possível, sob o aspecto processual, a aplicação dos referidos novos princípios constitucionais no julgamento de processos em andamento.

18 *Ibidem*, p. 261.

A busca pela atenuação dos efeitos regressivos relaciona-se com a busca pela justiça fiscal, ambas sobrepostas e em parte equivalentes à busca por uma maior igualdade, não apenas entre contribuintes no dimensionamento do *quantum* devido, mas entre os integrantes da sociedade como um todo, fazendo-se uso do tributo como instrumento de redução das desigualdades sociais econômicas.¹⁹

3 O DOMICÍLIO JUDICIAL ELETRÔNICO (DJE) E A POSSIBILIDADE DE GESTÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA DO ITCMD

A Emenda Constitucional nº 132/2023 alterou o inciso II, § 1º, do art. 155 da CF, determinando que, “relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o *de cuius*, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal”, a tributação pelo ITCMD na *causa mortis* ou doação, passando a vigorar em 21 de dezembro de 2023.

Anteriormente, tal possibilidade estava prevista apenas na hipótese da incidência do ITCMD na doação – “ou tiver domiciliado o doador” –, ou seja, agora, também, vale para o fato gerador *causa mortis*. Nesse sentido, a opinião qualificada de Hugo de Brito Machado Segundo:

Quanto a ele, uma primeira mudança diz respeito ao Estado competente para cobrá-lo, na hipótese de transmissão de bens móveis. Pelo texto anterior, seria competente o Estado em que processado o inventário, no caso de transmissão *causa mortis*. Com a reforma, passa a ser competente o Estado em que domiciliado o *de cuius* ou o Distrito Federal. O problema pode surgir na determinação desse domicílio, não sendo raro que pessoas físicas, notadamente as de mais posses, tenham imóveis em diversos lugares e neles habitem com frequência em diferentes períodos do ano. O local em que processado o inventário talvez fosse um critério menos problemático, embora pudesse levar os herdeiros a escolherem onde processá-lo e assim realizar algum planejamento tributário quanto ao pagamento do imposto sucessório. Essa liberdade, contudo, além de limitada, talvez não justificasse a mudança e o seu potencial gerador de conflitos de competência.²⁰

Veja que o texto constitucional não faz referência a “domicílio civil”, mas, sim, a “domicílio”. Tal questão é relevante na medida em que cada

19 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Reforma tributária comentada e comparada*: Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. Barueri/São Paulo: Atlas, 2024. p. 20.

20 *Ibidem*, p. 56.

Estado brasileiro possui legitimidade para legislar sobre a alíquota e os critérios para fixação da base de cálculo do ITCMD, já que inexiste “a fixação de alíquota mínima, somente de máxima, que é fixada pelo Senado Federal e, atualmente, é de 8%. Ou seja, a alíquota é progressiva”²¹.

Assim, em decorrência da transferência por *causa mortis* ou por “doação” de bens móveis, títulos e créditos, pode haver a eleição de Estado da Federação que tenha alíquotas e critérios para fixação da base de cálculo mais vantajosas de ITCMD, ou seja, é possível estabelecer domicílio em relação à pessoa física para fins de otimização da carga tributária do referido imposto, que, também em decorrência da Emenda Constitucional nº 132/2023, passou, obrigatoriamente, a ser “progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação” com a inserção do inciso VI do art. 155 da CF.

Para tanto demonstrar, é ver-se que, de acordo com o Código Civil brasileiro – Lei nº 10.406/2002:

- a) “o domicílio da pessoa natural é o lugar onde esta estabelece a sua residência com ânimo definitivo” (art. 70);
- b) quando “a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio qualquer delas” (art. 71);
- c) “é também domicílio da pessoa natural, quanto às relações concernentes à profissão, o lugar onde esta é exercida” (art. 72, *caput*), sendo que “se a pessoa exercitar profissão em lugares diversos, cada um deles constituirá domicílio para as relações que lhe corresponderem” (parágrafo único do art. 72);
- d) a “pessoa natural, que não tenha residência habitual”, terá como domicílio “o lugar onde for encontrada” (art. 73);
- e) muda-se “o domicílio, transferindo a residência, com a intenção manifesta de o mudar” (art. 74, *caput*) e “a prova da intenção resultará do que declarar a pessoa às municipalidades dos lugares, que deixa, e para onde vai”, ou, ainda, “se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem” (parágrafo único do art. 74).

21 TESSARI, Cláudio; BANDEL, Camila. *Holdings: planejamento sucessório, gestão patrimonial e tributária*. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2024. p. 184.

E uma das possibilidades de estabelecimento/configuração de domicílio para pessoa física (natural) com o objetivo de otimização da carga tributária do ITCMD é, justamente, a vinculação da mesma como “administrador, gestor de cadastro e preposto de pessoas jurídicas” em relação ao Domicílio Judicial Eletrônico (DJE), na medida em que “é possível cadastrar os usuários em um dos três perfis – administrador, gestor de cadastro e preposto. Só é possível cadastrar um perfil por CPF”²².

A criação do Domicílio Judicial Eletrônico (DJE), que “estará presente em dez tribunais brasileiros, é resultado da preferência pela citação em meio eletrônico, estabelecida no Código de Processo Civil”²³, no seu art. 246, *caput*²⁴.

Assim, de acordo com as disposições constantes das Resoluções nºs 234/2016 e 455/2022 e da Portaria nº 29/2023, ambos do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), as pessoas jurídicas de direito privado deveriam, até o dia 30.05.2024, efetuar o seu cadastro no Domicílio Judicial Eletrônico (DJE), sob pena de serem compulsoriamente cadastradas pelo próprio CNJ, com base nos dados constantes junto à Receita Federal do Brasil.

A Portaria nº 46/2024 do CNJ determina que o cadastro “é facultativo para as pessoas físicas” (art. 2º, § 3º), sendo que “as microempresas e as empresas de pequeno porte somente que possuírem endereço eletrônico cadastrado no sistema integrado da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (Redesim)” (art. 2º, § 2º) não estão obrigadas a realizar o DJE.

O DJE “estabelece um endereço virtual destinado a centralizar as comunicações processuais, incluindo citações, intimações e notificações, de maneira eletrônica, abrangendo tanto pessoas jurídicas quanto físicas”²⁵.

Dessa forma, com a vinculação de pessoa física como administrador, gestor de cadastro e preposto de pessoa jurídica, em relação ao Domicílio

22 Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/12/manual-do-usuario-domicilio-judicial-eletronico-ed2.pdf>. Acesso em: 10 set. 2024.

23 Disponível em: <https://www.tjdf.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entre-vistas/artigos/2023/domicilio-judicial-eletronico-uma-nova-fase-processual>. Acesso em: 10 set. 2024.

24 Lei nº 13.105/2015: “Art. 246. A citação será feita preferencialmente por meio eletrônico, no prazo de até 2 (dois) dias úteis, contado da decisão que a determinar, por meio dos endereços eletrônicos indicados pelo citando no banco de dados do Poder Judiciário, conforme regulamento do Conselho Nacional de Justiça”.

25 Disponível em: <https://www.tjdf.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entre-vistas/artigos/2023/domicilio-judicial-eletronico-uma-nova-fase-processual>. Acesso em: 10 set. 2024.

Judicial Eletrônico (DJE), comprova-se que a mesma “exerce sua profissão em lugares diversos”, podendo, em nosso entendimento, cada um deles se constituir no “seu domicílio para as relações que lhe correspondem”, conforme as disposições constantes do parágrafo único do art. 72 do CCB, inclusive para fins tributação pelo ITCMD, na *causa mortis* ou doação, no que concerne à transferência dos bens móveis, títulos e créditos, o que, sem dúvida, poderá ensejar a eleição daquele que tenha alíquotas e critérios para fixação da base de cálculo do referido imposto mais vantajosos.

CONCLUSÕES

A reforma tributária concretizada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e com tentativa de regulamentação pelos Projetos de Leis Complementares nºs 68 e 108/2024, ainda em trâmite na Câmara e no Senado Federal, ao promoverem alterações nas competências para julgamentos de processos administrativos e judiciais no âmbito tributário, podem perpetrar ilegalidades e inconstitucionalidades com fulcro nas disposições constantes dos arts. 5º, XXXIV, a, XXXV, LIV e LV; 145, § 3º, da CF; 1º e 8º do CPC; 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/1999.

Os princípios constitucionais trazidos pela reforma tributária – art. 145, § 3º, da CF – poderão ser considerados como fatos novos processuais constitutivos, modificativos ou extintivos de direitos (art. 493 do CPC) capazes de influenciar no julgamento de mérito de processos judiciais e administrativos, no âmbito tributário, ainda não decididos de forma definitiva, razão pela qual caberá ao julgador ou julgadores tomá-los em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento da prestação da tutela jurisdicional, razão pela qual devem ser devidamente prequestionados (Súmulas nºs 282 e 356 do STF e 211 e 320 do STJ).

E, caso não seja analisada a contrariedade e/ou negativa de vigência a tais dispositivos, poderão ser desenvolvidas preliminares de nulidade, por deficiente fundamentação, no bojo dos recursos especial (arts. 493; 509, II; 489, § 1º, IV; 1.025 do CPC) e/ou extraordinário (arts. 93, IX; 145, § 3º, da CF).

As alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, nas disposições constantes do inciso, II, § 1º, do art. 155 da CF c/c a criação do Domicílio Judicial Eletrônico (DJE), poderão oportunizar a eleição do domicílio que tenha alíquota e critérios para fixação da base de cálculo do ITCMD mais vantajosos, sob o aspecto financeiro.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Daniel Melo Nunes; RIBEIRO, Ivan Morais; VIEIRA, Marco André; SOUZA, Raphael Borges Leal de; FRIEDMANN, Renato (Consultores Legislativos do Senado Federal). Reforma tributária em perspectiva: a proposta de regulamentação contida no PLP 68, de 2024. *Boletim Legislativo*, n. 108, p. 2-50, jun. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol108>.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional nº 132*, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. Barueri/São Paulo: Atlas, 2024.

TESSARI, Cláudio; MACEDO, Elaine Harzheim. O prequestionamento nos recursos extraordinário e especial: o CPC/2015 superou as Súmulas nºs 282 e 356 do STF e 211 e 320 do STJ? *Revista de Processo*, São Paulo: RT, v. 289, ano 44, p. 256, mar. 2019.

TESSARI, Cláudio; JOBIM, Marco Felix. O princípio da vedação ao retrocesso social e a denominada jurisprudência da crise: uma mudança de paradigma? *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal*, ano 1, p. 247-277, enero/junio 2020.

TESSARI, Cláudio; BANDEL, Camila. *Holdings: planejamento sucessório, gestão patrimonial e tributária*. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2024.