



BASE DE CÁLCULO DO ISSQN: DESAFIOS DA GUERRA FISCAL MUNICIPAL

Ana Carolina Rodrigues de Góis *

Eduardo Antonio Pires Munhoz ** - prof.edumunhoz@gmail.com

Resumo: A Base de Cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) desempenha um papel central na tributação municipal, determinando a quantia a ser recolhida pelos prestadores de serviços. No entanto, essa questão torna-se mais complexa diante dos desafios da "guerra fiscal municipal". Essa guerra fiscal refere-se à competição entre municípios para atrair empresas, muitas vezes por meio de benefícios fiscais, isenções e alíquotas reduzidas. Essa busca por vantagens fiscais gera desafios na definição da base de cálculo do ISSQN, resultando em disparidades entre os diversos municípios. Essas disparidades não apenas afetam a arrecadação municipal, mas também distorcem o sistema tributário, impactando a concorrência entre empresas e criando incertezas jurídicas. A análise dos desafios da guerra fiscal municipal na determinação da base de cálculo do ISSQN requer uma consideração abrangente das implicações econômicas, sociais e jurídicas desse fenômeno. A competição desenfreada entre os municípios pode resultar em distorções significativas e injustiças no sistema tributário. Diante desses desafios, é crucial buscar soluções que equilibrem os interesses municipais, promovam a justiça fiscal e assegurem a estabilidade jurídica. O debate sobre a tributação municipal no Brasil precisa abordar esses pontos críticos, explorando alternativas que garantam um ambiente tributário mais justo e previsível para empresas e cidadãos. Este artigo se propõe a aprofundar essa discussão, examinando as complexidades da guerra fiscal municipal e propondo perspectivas para aprimorar a base de cálculo do ISSQN.

Palavras-Chaves: ISSQN; Guerra Fiscal; Municípios;

Abstract: The Calculation Base for Tax on Services of Any Nature (ISSQN) plays a central role in municipal taxation, determining the amount to be collected by service providers. However, this issue becomes more complex given the challenges of the "municipal fiscal war". This tax war refers to the competition between municipalities to attract companies, often through tax benefits, exemptions and reduced rates. This search for tax advantages creates challenges in defining the ISSQN calculation base, resulting in disparities between the different municipalities. These disparities not only affect municipal revenue, but also distort the tax system, impacting competition between companies and creating legal uncertainties. The analysis of the challenges of the municipal tax war in determining the ISSQN calculation base requires a comprehensive consideration of the economic, social and legal implications of this phenomenon. Unbridled competition between municipalities can result in significant distortions and injustices in the tax system. Faced with these challenges, it is crucial to seek solutions that balance municipal interests, promote fiscal justice and ensure legal stability. The debate on municipal taxation in Brazil needs to address these critical points, exploring alternatives that guarantee a fairer and more predictable tax environment for companies and citizens. This article aims to deepen this discussion, examining the complexities of the municipal tax war and proposing perspectives to improve the ISSQN calculation basis.

Keywords: ISSQN; Tax War; Counties.

1. Introdução

A Base de Cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tema crucial no contexto da tributação municipal, sendo elemento central na determinação do montante a ser recolhido pelos prestadores de serviços. No entanto, a questão da base de cálculo do ISSQN torna-se ainda mais complexa diante dos desafios inerentes à chamada "guerra fiscal municipal". Essa guerra fiscal refere-se à competição entre municípios para atrair empresas e investimentos, muitas vezes por meio da concessão de benefícios fiscais, isenções e alíquotas reduzidas.

Neste contexto, surgem desafios significativos para a definição da base de cálculo do ISSQN, uma vez que a busca por vantagens fiscais pode gerar disparidades entre os diferentes entes municipais. Essas disparidades não apenas impactam a arrecadação municipal, mas também podem gerar distorções e injustiças no sistema tributário, afetando a concorrência entre empresas e criando um ambiente de incerteza jurídica.

Ao explorar os desafios da guerra fiscal municipal na definição da base de cálculo do ISSQN, é essencial analisar as implicações econômicas, sociais e jurídicas desse fenômeno. A busca por soluções que equilibrem os interesses municipais, promova a justiça fiscal e garantam a segurança jurídica torna-se, assim, um ponto crítico no debate sobre a tributação municipal no Brasil, e que será abordado ao decorrer do presente artigo.

2. Princípios federativos e autonomia municipal: reflexos na competência tributária e os desafios da guerra fiscal

No direito brasileiro, os princípios são normas jurídicas que não estão expressamente escritas, mas são reconhecidas e aplicadas pelos tribunais. Eles são diretrizes amplas e abstratas que orientam a interpretação e aplicação das normas jurídicas, buscando a justiça, equidade, segurança jurídica e a harmonia com os valores e princípios constitucionais. Faz-se importante trazer à baila o ensinamento do Ilustre Doutor Ivan Luiz da Silva acerca do tema:

Os princípios jurídicos refletem a cultura sócio-jurídica de uma sociedade em um dado momento (ou no decorrer) de sua história, sendo o conteúdo principal formado pelos valores superiores aceitos como verdade por essa sociedade. (...) Assim, os princípios jurídicos são compostos de valores que, erigidos à categoria de normas jurídicas pelo legislador, servem de fundamento para o ordenamento jurídico e atuam como vetor na construção e aplicação das demais normas jurídicas.¹

Entretanto, dentre os princípios basilares do direito, se destaca os elencados em nossa Constituição Federal de 1988. Tais princípios são superiores aos demais, diante da hierarquia e norte para a aplicação das demais normas jurídicas brasileiras, interferindo, inclusive, no exercício das competências constitucionais previstas.

No aspecto tributário, os princípios constitucionais apresentam uma saliência ainda maior, pois configura preceitos a serem observados pelo legislador infraconstitucional nas criações das normas jurídicas tributárias. A carta magna fora cuidadosa ao estabelecer parâmetros para a tributação dos entes federativos, estabelecendo um conjunto de princípios constitucionais com o objetivo de resguardar os cidadãos contra possíveis excessos do Estado na criação e cobrança de tributos. Desta forma, o legislador deverá, ao instituir os tributos, atentar-se ao delimitado no texto supremo, observando minuciosamente as diretrizes trazidas por este. Além disso, existem princípios constitucionais gerais que influenciam todo o ordenamento jurídico e, conseqüentemente, produzem efeitos relevantes na esfera tributária. No momento, os princípios da autonomia e da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno são relevantes para a discussão.

Tais princípios decorrem do fato de ser o Brasil uma República Federativa (art. 1º da Constituição Federal), assumindo a característica de Estado politicamente

¹ Ivan Luiz da Silva 2003, p. 269-270.

descentralizado. Diante disto, a União e os Estados-membros devem conviver de forma harmoniosa, sendo cada qual dotado de autonomia e poderes nos moldes delimitados pela Constituição Federal. Além disto, outra característica relevante da estrutura do Estado Brasileiro é a existência de Municípios, consistentes em pessoas políticas autônomas. Mesmo não fazendo parte da Federação, o constituinte concedeu-lhes igualdade em relação às outras entidades de direito constitucional interno. Essa conclusão pode ser obtida pela análise coordenada dos artigos 18, 29 e 30 da Constituição. Ademais, tem-se o Distrito Federal que, possuindo representação própria no Senado e na Câmara, apresenta autonomia política, equiparando-se ao patamar de isonomia de que desfrutam a União, os Estados e os Municípios.

Tanto a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal deverão se submeter e limitar suas competências ao disposto na Constituição Federal, obedecendo fielmente as autorizações e vedações ali expostas, não havendo, ainda, superioridade de quaisquer destas unidades.

Em razão da isonomia dessas pessoas políticas, as competências atribuídas a estas necessitam estar delimitadas de maneira clara e concisa, impedindo que um interfira no campo de atuação do outro. O exercício das competências tributárias, por consequência, não pode ser realizado de forma indiscriminada. Deverá ser observado, indispensavelmente, os limites mandatórios constitucionalmente, a exemplo dos relacionados a seguir:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 1º O imposto previsto no inciso I²:

IV - Terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II³ atenderá ao seguinte:

IV - Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

V - é facultado ao Senado Federal:

² Relativamente ao Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, de competência dos Estados e Distrito Federal.

³ Relativamente ao ICMS.

§ 2º O imposto previsto no inciso II⁴ atenderá ao seguinte:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

V - é facultado ao Senado Federal:

§ 2º O imposto previsto no inciso II⁵ atenderá ao seguinte:

VI - Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

V - é facultado ao Senado Federal:

§ 2º O imposto previsto no inciso II⁶ atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

§ 4º Na hipótese do inciso XII⁷, h, observar-se-á o seguinte

IV - As alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

§ 6º O imposto previsto no inciso III⁸:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§3º Em relação ao imposto previsto no inciso III⁹ do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I – Fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

III – Regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Observam-se cenários nos quais os entes federados de direito constitucional interno deixam de cumprir os requisitos para o exercício da competência tributária. Estes, ao agirem

⁴ Relativamente ao ICMS.

⁵ Relativamente ao ICMS.

⁶ Relativamente ao ICMS.

⁷ Relativamente aos casos de incidência monofásica do ICMS relativamente a combustíveis e lubrificantes.

⁸ Relativamente ao IPVA.

⁹ Relativamente ao ISSQN.

dessa forma, buscam atrair investimentos do setor privado, reduzindo a carga tributária. Essa prática é conhecida como "Guerra Fiscal".

Concerne, segundo Gilberto Bercovici¹⁰, da “[...] explicitação da falta de cooperação no federalismo brasileiro” decorrendo “da falta de uma política nacional de desenvolvimento”. No mesmo sentido, afirma Guilherme Bueno de Camargo¹¹ que a guerra fiscal:

[...] nada mais é do que a generalização de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privativos por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central.

No entanto, esse conflito traz consequências indesejáveis tanto do ponto de vista econômico quanto social para o país. Quando uma unidade política adota medidas indiscriminadas para atrair investidores, buscando aumentar a arrecadação de recursos, isso interfere na economia de outros entes, resultando em prejuízos para estes. Não se pode sustentar a ideia de que tal disputa seja benéfica para o desenvolvimento nacional, proporcionando equilíbrio e crescimento aos Estados e Municípios menos favorecidos. Essa perspectiva é questionada por Gilberto Bercovici¹² em seu trabalho relevante sobre "Desigualdades regionais, Estado e Constituição":

Não pode haver homogeneidade interestadual onde um Estado decide, unilateralmente, sobre incentivos que os outros não podem conceder. Desta maneira, quando um Estado ganha (isto se houver ganho de fato, o que na maioria das vezes não ocorre), os outros perdem. O processo de concessão de incentivos fiscais estaduais caracteriza-se pelo desperdício de dinheiro público, pois os possíveis ganhos em bem-estar não se comparam aos custos econômicos da atração dos investimentos e aos custos sociais da diminuição da atividade econômica nos Estados 'perdedores. (...) A guerra fiscal foi acirrada com crise financeira dos Estados. Porém, conforme os incentivos vão se avolumando, perdem a capacidade de estimular o investimento, tornando-se mera renúncia de arrecadação. Além disso, os Estados mais pobres acabam perdendo a capacidade de investir em sua própria infra-estrutura e serviços públicos.

É relevante destacar que, apesar de a razão subjacente a essa competição ser a autonomia e isonomia no contexto do direito constitucional interno, incluindo a esfera tributária, o próprio texto constitucional estabelece restrições visando contê-la. Um exemplo disso é evidenciado no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN),

¹⁰ Gilberto Bercovici 2003, p. 183.

¹¹ Guilherme Bueno de Camargo 2004, p. 186-187.

¹² Gilberto Bercovici 2003, p. 183.

em que os municípios costumavam adotar alíquotas extremamente baixas para atrair prestadores de serviços, desencadeando uma verdadeira guerra fiscal. Para mitigar esse cenário, o legislador constituinte agiu por meio da Emenda Constitucional nº 37/2002, que, entre outras disposições, determinou a fixação de alíquotas mínimas por meio de Lei Complementar, estipulando inicialmente em 2%, enquanto não fosse promulgado o instrumento normativo adequado. Essa emenda atribuiu à Lei Complementar a função de regular a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Apesar dessa disciplina jurídica, observa-se a persistência de disputas para atrair estabelecimentos prestadores de serviços e, assim, impulsionar a arrecadação municipal. Dentro desse contexto, com a autonomia conferida aos municípios para fixar as alíquotas do ISSQN entre os limites mínimo de 2% (art. 88, I, do ADCT) e máximo de 5% (art. 8º, II, da LC 116/03), alguns optam por tributar à menor alíquota possível. Embora seja uma prática lícita, não deixa de representar um incentivo para que os contribuintes estabeleçam suas atividades em seus territórios. Diante disso, torna-se imperativo definir de maneira clara os critérios que determinam a existência do estabelecimento prestador em determinado município.

Além disso, considerando que o art. 88, II, do ADCT, conforme redação dada pela EC 37/02, veda a concessão de isenções ou incentivos fiscais que resultem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima mencionada anteriormente, torna-se proibida a adoção de critérios que diminuam a base de cálculo do ISSQN, pois tal medida equivaleria a uma redução indireta da alíquota. No entanto, é importante salientar que essa restrição não se confunde com a delimitação legal dos elementos que compõem o "preço do serviço", por meio de disposições que esclareçam o aspecto quantitativo da remuneração pelo serviço prestado. Abordaremos a seguir esses dois aspectos da tributação municipal.

3. A discriminação das competências tributárias e a lide no âmbito territorial

Conforme mencionado alhures, o legislador constituinte demonstrou meticulosidade ao definir as competências tributárias. Essa abordagem visa proporcionar segurança jurídica aos contribuintes, garantindo-lhes que serão tributados apenas de acordo com as disposições da Constituição Federal. Além disso, busca-se promover a autonomia e isonomia das pessoas no âmbito do direito constitucional interno, conferindo-lhes

autoridade para criar e exigir tributos, que representam fontes significativas de receita e instrumentos para a realização das atividades estatais.

Neste gancho, os entes estatais possuem discricionariedade para atuar no campo que lhe fora atribuído, limitando-se a este, sob pena de violação das premissas constitucionais, invadindo competência tributária alheia. É neste contexto que se encontra a lide inerente a exigência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

De acordo com o artigo 156, III da Constituição Federal, são todos os municípios titulares da aptidão de instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza. Diante disto, questiona-se: Como identificar a qual Município compete a exigência do ISSQN quando o prestador de serviços não o faz somente em um determinado território? É de conhecimento que, em virtude do princípio da territorialidade, a Lei Tributária Municipal não atinge os fatos ocorridos em locais distintos de sua jurisdição.

Nos dizeres da Ilustre Doutrinadora Fabiana Del Padre Tomé, vejamos seu entendimento acerca do tema:

Para o deslinde da questão, não basta a análise literal do texto da Constituição. Pelo contrário, como ensina Paulo de Barros Carvalho, o plano de expressão figura somente como ponto de partida. Necessário se faz o exame sistemático, considerando as normas jurídicas nas relações de subordinação e de coordenação. Por isso, é imprescindível o estudo das normas gerais de direito tributário e da legislação municipal.

Feito esse estudo, o próximo passo deve consistir em examinar os requisitos postos pela legislação em vigor (constitucional, complementar e municipal) para que o Município faça jus à exigência do ISSQN. E, por fim, cumpre verificar que tais pressupostos estão presentes no caso concreto, de modo que se opere a incidência tributária, com o surgimento do respectivo crédito. Para tanto, necessário se faz adentrar no tema da produção probatória, pois somente a partir das provas será possível determinar o local em que se verificou o fato jurídico tributário, dando ensejo ao direito de o Município exigir o tributo correspondente.

Exige-se, portanto, um exame sistemático que considere as normas jurídicas em suas relações de subordinação e coordenação. A abordagem proposta pela doutrinadora Fabiana Del Padre Tomé destaca a necessidade de um estudo aprofundado das normas gerais de direito tributário e da legislação municipal, enfatizando que a mera análise literal do texto constitucional é apenas o ponto de partida.

Ao abordar a questão da competência do Município para exigir o ISSQN, é crucial examinar os requisitos estabelecidos pela legislação em vigor, incluindo normas constitucionais, complementares e municipais. Esse processo não apenas avalia se o Município tem o direito de exigir o tributo, mas também exige uma análise dos pressupostos presentes no caso concreto. Essa verificação implica a necessidade de produção probatória para determinar o local em que ocorreu o fato jurídico tributário, viabilizando o direito do Município de exigir o tributo correspondente.

Portanto, a resolução da lide relacionada à exigência do ISSQN transcende a análise literal da norma constitucional, demandando um exame cuidadoso das normas tributárias em diversos níveis, bem como a consideração dos elementos específicos do caso em questão.

4. O critério espacial do ISSQN à luz das normas gerais de direito tributário

Apesar da minuciosa distribuição das competências tributárias pelo legislador constituinte, que exclui qualquer possibilidade de inovações por parte do legislador infraconstitucional sobre o assunto, observamos situações em que surgem dúvidas acerca do ente constitucionalmente autorizado a exigir tributos para determinados eventos de incidência tributária. Diante desse cenário, o próprio constituinte estabeleceu um mecanismo adequado para lidar com tais pendências: a Lei Complementar, um instrumento normativo de natureza ontológico-formal. O artigo 146, I, da Constituição explicita a incumbência da Lei Complementar em prevenir conflitos e, conseqüentemente, invasões de competência.

É por esse motivo que compartilhamos da afirmação de Paulo de Barros Carvalho¹³, que destaca o papel relevante da legislação complementar como um mecanismo de ajuste no contexto tributário, alinhando a produção legislativa ordinária com os princípios fundamentais da Constituição da República.

Ao direcionarmos nosso foco ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), ancorados no paradigma constitucional, inferimos que o Município é detentor da competência para instituir esse imposto. Nos dizeres da doutrinadora Fabiana Del Padre Tomé¹⁴:

¹³ Paulo Barros Carvalho 2018, p. 382.

¹⁴ Fabiana Del Padre Tomé 2018, p. 115.

Concluimos que o Município detém a competência para instituir impostos nos seguintes moldes:

Hipótese:

- *critério material*: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- *critério espacial*: âmbito territorial do Município;
- *critério temporal*: momento da prestação do serviço.

Consequência:

- *critério pessoal*: sujeito ativo: Município; sujeito passivo: prestador do serviço;
- *critério quantitativo*: base de cálculo: preço do serviço; alíquota: aquela prevista na legislação do imposto.

Os apontamentos da doutrinadora Fabiana Del Padre Tomé oferecem uma análise criteriosa e detalhada sobre a competência do Município para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Ao descrever os moldes dessa competência, ela destaca os elementos essenciais que norteiam a incidência tributária. A definição da hipótese tributária revela-se clara e específica, indicando que a competência do Município para instituir o ISSQN abrange serviços de qualquer natureza, com exceção dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Essa delimitação estabelece uma base sólida para a aplicação do tributo.

Além disso, a explicitação dos critérios espacial e temporal adiciona uma camada de precisão à competência municipal. Ao restringir o âmbito territorial do Município e vincular a incidência ao momento da prestação do serviço, a doutrinadora contribui para a clareza e consistência na aplicação da norma tributária.

Ao abordar as consequências da competência municipal, os critérios pessoal e quantitativo são destacados. O sujeito ativo é identificado como o Município, enquanto o sujeito passivo é o prestador do serviço. Essa distinção é crucial para a correta imputação da obrigação tributária. Além disso, a definição da base de cálculo, relacionada ao preço do serviço, e a menção à alíquota conforme a legislação do imposto proporcionam uma estrutura clara para a quantificação do tributo.

Entretanto, essa regulamentação não é totalmente abrangente, o que suscita incertezas quanto à extensão semântica dos critérios mencionados. Daí a necessidade da promulgação da Lei Complementar nº 116/03, desempenhando o papel de norma geral de direito tributário, direcionada a todos os entes municipais, com o intuito de uniformizar o tratamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Entre os aspectos contemplados por essa Lei Complementar, destaca-se a definição de requisitos para determinar o "local da prestação de serviços" e, por conseguinte, o território em que o ISSQN é considerado devido. Essa normativa influencia diretamente os demais critérios normativos, uma vez que, a partir da identificação do local onde os serviços são prestados (ou seja, o critério espacial, o âmbito territorial do Município em que ocorreu a prestação de serviços), é possível determinar o sujeito ativo correspondente, bem como a legislação aplicável.

A Lei Complementar nº 116/03 estabelece em seu artigo 3º que o serviço é considerado prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na ausência deste, no local do domicílio do prestador, exceto em situações específicas. De acordo com o artigo 4º da mesma legislação, o estabelecimento prestador é definido como o local onde o contribuinte realiza a atividade de prestação de serviços, de forma permanente ou temporária, configurando uma unidade econômica ou profissional, independentemente das denominações utilizadas.

Em resumo, o critério espacial desse imposto delimita-se ao território do Município onde o serviço é prestado, considerando o local em que o contribuinte exerce suas atividades e mantém uma unidade econômica ou profissional, conforme estabelecido pela Lei Complementar nº 116/03.

5. Unidade econômica ou profissional: conceito e caracterização

Conforme observado, a Lei Complementar nº 116/03, ao regulamentar a potencial extensão do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISSQN, geralmente refere-se ao local do "estabelecimento prestador". Para compreender seu significado, é necessário que haja o desenvolvimento de atividade de prestação de serviços e (ii) a configuração de uma unidade econômica ou profissional.

É crucial ter em mente, no entanto, que o legislador tributário não tem autorização para modificar a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos e formas do direito privado com o propósito de exigência tributária. Nesse contexto, recorrer à definição do conceito de "estabelecimento comercial" estabelecida no direito privado é de grande utilidade. Sigamos a orientação de Carvalho de Mendonça¹⁵:

¹⁵ José Xavier Carvalho de Mendonça 1958. P. 15-16.
ISSN 2525-2941 – Vol. 8 – nº 2 – pág. 81-96

O estabelecimento comercial, na acepção aqui empregada (tem outros significados), designa o complexo de meios idôneos materiais e imateriais, pelos quais o comerciante explora determinada espécie de comércio; é o organismo econômico aparelhado para o uso do comércio.

De fato, o estabelecimento não se resume a uma mera agregação de bens. É imperativo que esses bens estejam organizados de maneira a alcançar a finalidade produtiva, constituindo-se pelo conjunto integrado de capital e trabalho.

Nessa linha de pensamento, o Superior Tribunal de Justiça, em pronunciamento recente, deliberou que o estabelecimento prestador é identificado no local onde ocorre a convergência dos meios essenciais para a prestação do serviço:

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03. SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. PRESENÇA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL. 1. De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador de serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação. 2. Ocorre que, no presente caso, o Tribunal a quo, em seu voto revisor, considerou que os serviços de informática foram prestados na sede da instituição financeira, localizada em Brasília, sendo disponibilizados técnicos residentes para a manutenção da solução durante o período, caracterizando uma unidade econômica ou profissional no âmbito do Distrito Federal, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS. 3. Para infirmar o acórdão recorrido, neste ponto, faz-se necessário o revolvimento de matéria fático-probatória, o que é inviável em sede de recurso especial pelo óbice do enunciado nº 7 da Súmula desta Corte. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido." (STJ, Segunda Turma, REsp 1.195.844/DE, Relator Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, De 15.03.2011)

Embora sem revisitar as questões de prova, a respeitável Corte ratificou a decisão do Tribunal de origem ao considerar que o estabelecimento prestador é situado no local em que a atividade é efetivamente desenvolvida. Sob essa perspectiva, a noção de "unidade econômica ou profissional" não demanda a presença de sede, filial ou localização física própria. Essa unidade econômica ou profissional compreenderia os recursos materiais e imateriais necessários à prestação do serviço, mesmo que esses ocorram nas instalações do tomador.

Neste recurso especial, tratando de questões tributárias relacionadas ao ISS (Imposto sobre Serviços) e à Lei Complementar nº 116/03, a discussão central envolve a competência para a cobrança do imposto sobre um serviço de informática. Destaca-se a interpretação dos artigos 3º e 4º da referida lei complementar, que determinam que a

municipalidade competente para a cobrança do ISS é aquela do local do estabelecimento prestador de serviços, considerando tal localidade como a área onde existe uma unidade econômica ou profissional, independentemente de sua denominação.

O Tribunal *a quo*, ao revisar o caso, concluiu que os serviços de informática em questão foram prestados na sede da instituição financeira, situada em Brasília, com técnicos residentes disponibilizados para a manutenção da solução durante o período. Isso caracterizou uma unidade econômica ou profissional no Distrito Federal, legitimando, assim, a cobrança do ISS por parte desse ente estatal.

No entanto, o recurso especial aponta que a revisão dessa decisão exigiria o reexame de matéria fático-probatória, o que não é permitido em sede de recurso especial, conforme estabelecido pelo enunciado nº 7 da Súmula do STJ. Portanto, o recurso especial foi parcialmente conhecido, mas na parte em que foi admitido, não foi provido, mantendo a decisão do Tribunal *a quo* sobre a competência para a cobrança do ISS no caso específico dos serviços de informática.

Com base nessas premissas, define-se como unidade econômica ou profissional a organização dos bens necessários para a prática da atividade prestadora.

6. O preço do serviço no cálculo do ISSQN

No contexto da regra-matriz de incidência tributária, também conhecida como "fato gerador", são identificados critérios material, espacial e temporal. Na fase da consequência, surgem os aspectos pessoal e quantitativo, que delimitam a obrigação tributária a ser estabelecida.

O §2º do art. 145 da Constituição destaca a base de cálculo como um elemento do critério quantitativo. É importante ressaltar que, enquanto a hipótese de incidência tributária descreve de maneira abstrata a atuação estatal ou o fato do particular sujeito a tributação, a base de cálculo mensura a intensidade dessa conduta realizada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso, fornecendo a medida do tributo devido.

Diante desse cenário, Paulo de Barros Carvalho observa a incapacidade da hipótese de incidência em fornecer sozinha informações definitivas sobre a estrutura intrínseca do evento a ser submetido à incidência. Portanto, para identificar os verdadeiros contornos do fato tributável (tipologia tributária), é necessário consultar a base de cálculo, dando origem ao conceito de "hipótese de incidência/base de cálculo".

Reconhecendo a relevância da base de cálculo, Alfredo Augusto Becker afirmava anteriormente, em relação à norma instituidora do tributo, que o “núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo”. Não se pode ignorar a importância dessa magnitude que quantifica o fato para efeitos de tributação.

Com base nessas considerações, conclui-se que a base de cálculo desempenha três funções: (a) função mensuradora, ao medir as proporções reais do fato; (b) função objetiva, ao compor a determinação específica da obrigação; e (c) função comparativa, ao confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo.

A base de cálculo, como grandeza estabelecida na consequência da regra-matriz de incidência tributária, destina-se primordialmente a dimensionar o comportamento inserido no núcleo do fato jurídico. Assim, no caso de imposto, a base de cálculo deve mensurar o fato presumido de riqueza praticado pelo contribuinte. No contexto do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a situação suscetível de mensuração e considerada para fins de tributação é o preço do serviço, conforme estabelecido pelo art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003. Vejamos:

Art. 7º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º. Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º. Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar.

A base de cálculo do ISSQN não se fundamenta na "receita bruta" obtida pelo prestador do serviço; em vez disso, abrange unicamente aquilo que verdadeiramente remunera o desempenho do prestador.

As três funções atribuídas à base de cálculo - mensuradora, objetiva e comparativa - contribuem para uma compreensão mais clara de seu papel na determinação do valor do tributo. A ênfase na base de cálculo como elemento destinado a dimensionar o comportamento inserido no núcleo do fato jurídico é crucial para entender sua importância na estrutura tributária.

A aplicação específica desses conceitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), com a citação do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003, proporciona uma conexão prática, demonstrando como a base de cálculo, no contexto desse imposto, é vinculada ao preço do serviço. A inclusão das exceções à base de cálculo do ISSQN, como explicitado no § 2º do artigo, destaca a especificidade na determinação do tributo, excluindo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador em determinados serviços.

7. Conclusão

O direito tributário é regido, entre outros princípios, pela estrita legalidade e tipicidade tributária. Dessa forma, a obrigação tributária surge apenas quando o fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência é verificado. A produção de prova torna-se crucial nesse contexto, pois é por meio dela que se fundamenta a aplicação normativa e a subsequente constituição do fato jurídico tributário, estabelecendo o vínculo obrigacional.

A obrigação tributária e seus consectários dependem da prévia instituição em lei, por meio de uma prescrição geral e abstrata. A edição da norma, que descreve hipoteticamente o fato desencadeador do vínculo obrigacional, institui o tributo, mas a mera promulgação legal não é suficiente para o surgimento concreto desse liame previamente estabelecido.

É necessário que o fato jurídico se concretize por meio do relato no antecedente de uma norma individual e concreta, resultado da aplicação do direito. A enunciação desse fato jurídico deve ocorrer em conformidade com as regras do sistema, observando forma e conteúdo normativamente prescritos. Os princípios da estrita legalidade e da tipicidade na esfera tributária exigem que as relações obrigacionais e sancionatórias sejam desencadeadas apenas quando os fatos descritos nas hipóteses normativas correspondentes forem efetivamente verificados.

Em matéria tributária, é inconcebível considerar que um fato tenha ocorrido contrariamente às provas apresentadas. Portanto, o emprego de presunções absolutas ou mistas não é admitido. Somente as presunções relativas podem ser validamente utilizadas no direito tributário, permitindo o exercício da ampla defesa com a produção probatória para desconstituir o fato presumido.

A conclusão é que todos os meios de prova são admissíveis para comprovar o local em que o contribuinte tem sua unidade econômica ou profissional. As possibilidades

probatórias indicadas nas legislações municipais são exemplificativas, não sendo necessário apresentar todos os documentos mencionados. Estará provada a unidade econômica ou profissional se os elementos oferecidos pelo contribuinte convergirem na demonstração de suas alegações, podendo utilizar outros meios de prova além daqueles especificados expressamente nas leis municipais.

Assim, ao demonstrar a presença de organização de bens e pessoas voltados à prestação do serviço, caracteriza-se a unidade econômica ou profissional, conferindo ao município capacidade tributária ativa para exigir o ISSQN correspondente.

Quanto à base de cálculo, esta deve mensurar o serviço prestado, utilizando a expressão "preço do serviço". Essa locução não se confunde com a "receita bruta" e muito menos com meros "ingressos financeiros". Logo, não viola o art. 88, II, do ADCT o município que, em sua legislação, delimita os elementos integrantes do preço do serviço, excluindo quantias recebidas pelo prestador por atividades diversas ou como mero intermediário de receitas de terceiros.

6. Referências

- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, São Paulo: Saraiva, 1963, p. 338.
- BERCOVICI, Gilberto. Desigualdades regionais, Estado e Constituição. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 183.
- CAMARGO, Guilherme Bueno de. A Guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). Federalismo fiscal. São Paulo: Manole, 2004, p. 186-187.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista dialética de Direito Tributário, nº 34, 2018. p. 382.
- MENDONÇA, J. X. Carvalho de. Tratado de Direito Comercial. v. 3, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, p. 15-16.
- SILVA, Ivan Luiz da. Introdução aos Princípios Jurídicos. Brasília, 2003. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/918/R16019.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 10/11/2023. p. 269-270.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre et al. ICMS e ISS tributação digital e novos contornos dos conflitos de competência. São Paulo: Intelecto Editora, 2018. p. 114.
- .

* **Victor Gabriel de Arruda Leme Siqueira:** Discente do curso de Direito da ATHON Ensino Superior

** **Eduardo Antonio Pires Munhoz:** Docente do curso de Direito da ATHON Ensino Superior