

## A GUERRA FISCAL DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO ISSQN

Guilherme Borges CANÓSSA<sup>1</sup>

### RESUMO

O federalismo fiscal brasileiro atribui aos municípios a competência para instituir e arrecadar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), gerando um complexo cenário de disputas intermunicipais conhecido como "guerra fiscal". Este artigo analisa as causas e consequências desse fenômeno, com foco nos conflitos de competência decorrentes da definição do domicílio tributário. A partir de uma metodologia dedutiva, com análise legislativa e jurisprudencial, investiga-se como a ausência de uma clara delimitação do local da prestação do serviço, especialmente à luz da Lei Complementar nº 116/2003, fomenta a competição predatória entre os 5.570 municípios do país. Discute-se o uso de incentivos fiscais e a criação de "paraísos fiscais" municipais, que resultam em bitributação para o contribuinte, insegurança jurídica e perdas arrecadatórias que comprometem o financiamento de políticas públicas. O estudo examina o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) na definição de "estabelecimento prestador" e conclui apontando a necessidade de harmonização normativa e cooperação interfederativa como caminhos para mitigar os impactos negativos da guerra fiscal, fortalecer o pacto federativo e promover um desenvolvimento econômico e social mais equitativo.

**Palavras-chave:** Guerra Fiscal. Domicílio Tributário. ISSQN. Conflito de Competência. Federalismo Fiscal.

---

<sup>1</sup> Graduado em Direito pela Fundação Educacional de Penápolis – FUNPEPE. E-mail: gui\_borges\_@hotmail.com. Prof. Esp. Pedro Paulo Fernandes Silva, Graduado em Direito pelo Centro Universitário Unitoledo Araçatuba

## ABSTRACT

The Brazilian fiscal federalism grants municipalities the authority to institute and collect the Tax on Services of Any Nature (ISSQN), creating a complex scenario of intermunicipal disputes known as "fiscal war." This article analyzes the causes and consequences of this phenomenon, focusing on conflicts of jurisdiction arising from the definition of tax domicile. Using a deductive methodology with legislative and jurisprudential analysis, it investigates how the lack of a clear definition of the place of service provision, especially under Complementary Law No. 116/2003, encourages predatory competition among the country's 5,570 municipalities. The use of tax incentives and the creation of municipal "tax havens" are discussed, which result in double taxation for the taxpayer, legal uncertainty, and revenue losses that undermine the funding of public policies. The study examines the Superior Court of Justice's (STJ) position on the definition of "service-providing establishment" and concludes by highlighting the need for normative harmonization and inter-federative cooperation as pathways to mitigate the negative impacts of the fiscal war, strengthen the federative pact, and promote more equitable economic and social development.

**Keywords:** Fiscal War. Tax Domicile. ISSQN. Conflict of Jurisdiction. Fiscal Federalism.

## 1. INTRODUÇÃO

O pacto federativo brasileiro, consagrado na Constituição Federal de 1988, estabelece uma complexa repartição de competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Dentro dessa arquitetura, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) foi delegado à competência municipal, transformando-se em uma das principais fontes de receita para as administrações locais e, ao mesmo tempo, no epicentro de uma acirrada disputa por arrecadação. Este fenômeno, popularmente conhecido como "guerra fiscal", manifesta-se na competição predatória entre os mais de 5.500 municípios do país

para atrair empresas prestadoras de serviços, muitas vezes por meio de legislações tributárias mais brandas e incentivos fiscais agressivos.

A problemática central que alimenta essa disputa reside na definição do critério espacial da hipótese de incidência do ISSQN, ou seja, na determinação do local onde o imposto é devido. A Lei Complementar nº 116, de 2003, que estabelece as normas gerais para o tributo, define como regra geral que o imposto deve ser recolhido no município do estabelecimento prestador. Contudo, a própria lei abre exceções e a diversidade de interpretações sobre o que constitui um "estabelecimento prestador" versus o "local da efetiva prestação do serviço" cria uma zona de incerteza jurídica. Essa ambiguidade normativa é explorada tanto por municípios, em busca de ampliar sua base de arrecadação, quanto por contribuintes, em estratégias de planejamento tributário que visam reduzir sua carga fiscal.

A relevância deste estudo reside no impacto multifacetado da guerra fiscal do ISSQN. Para os contribuintes, o conflito de competência frequentemente resulta em bitributação e em um elevado grau de insegurança jurídica, exigindo a judicialização de lides para determinar qual ente é o credor legítimo do tributo. Para o pacto federativo, a competição desleal corrói as bases da cooperação e do equilíbrio regional, gerando "paraísos fiscais" municipais que concentram receitas em detrimento de outras localidades, muitas vezes onde o serviço é de fato consumido. Conseqüentemente, a perda de arrecadação para os municípios de origem compromete o financiamento de serviços públicos essenciais, como saúde, educação e infraestrutura, afetando diretamente a qualidade de vida da população e o desenvolvimento socioeconômico do país.

Diante deste cenário, o presente artigo tem como objetivo geral analisar as causas, as características e as conseqüências da guerra fiscal em torno do domicílio tributário do ISSQN. Especificamente, busca-se: (i) examinar os fundamentos normativos que regem a matéria, com ênfase na Lei Complementar nº 116/2003; (ii) investigar como as divergências interpretativas sobre o local da prestação do serviço fomentam os conflitos de competência; (iii) analisar o posicionamento dos

tribunais superiores, notadamente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na resolução dessas disputas; e (iv) discutir propostas e perspectivas para a harmonização do sistema e a mitigação dos efeitos deletérios da competição fiscal predatória.

Para alcançar tais objetivos, adota-se o método de abordagem dedutivo, partindo-se da análise dos princípios gerais do federalismo fiscal e do Sistema Tributário Nacional para chegar às especificidades do conflito envolvendo o ISSQN. A pesquisa se baseia em uma revisão aprofundada da legislação pertinente, da doutrina jurídica especializada e da jurisprudência consolidada, estruturando-se em seções que abordam desde a fundamentação teórica do tributo até a análise crítica de suas implicações práticas e as possíveis soluções.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E NORMATIVA DO ISSQN**

A compreensão aprofundada da guerra fiscal do ISSQN exige, primeiramente, o domínio dos conceitos e das normas que estruturam este tributo no ordenamento jurídico brasileiro. A complexidade da disputa pelo local de recolhimento do imposto é um reflexo direto da interação entre os princípios do federalismo fiscal, as regras de competência tributária e as definições legais de seus elementos essenciais, como o domicílio tributário e o fato gerador.

### **2.1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A COMPETÊNCIA MUNICIPAL SOBRE O ISSQN**

A Constituição Federal de 1988 desenhou um sistema de federalismo cooperativo, no qual as competências tributárias são distribuídas de forma a garantir autonomia financeira aos entes federados. O artigo 156, inciso III, da Carta Magna, atribui expressamente aos Municípios a competência para instituir impostos sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar" (BRASIL, 1988). Esta disposição constitucional estabelece dois pontos fundamentais: a titularidade municipal sobre o imposto e a

necessidade de uma norma geral nacional (lei complementar) para definir seu alcance, dirimindo potenciais conflitos com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual.

Essa função de norma geral foi historicamente exercida pelo Decreto-Lei nº 406/1968 e, atualmente, é desempenhada pela Lei Complementar nº 116/2003. Esta lei apresenta uma extensa lista de serviços sujeitos ao ISSQN, buscando delimitar o campo de incidência do imposto e, teoricamente, pacificar as fronteiras entre as competências tributárias municipal e estadual. Contudo, como aponta a doutrina, a própria dinâmica da economia, com o surgimento constante de novos serviços, desafia a rigidez da lista e alimenta controvérsias (HARADA, 2008). A autonomia municipal permite que cada um dos 5.570 municípios brasileiros legisle sobre o tributo, estabelecendo suas próprias alíquotas (respeitados os limites mínimos de 2% e máximo de 5%, fixados pela LC 116/2003) e regulamentações, o que cria um mosaico legislativo e um terreno fértil para a competição fiscal.

## **2.2. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO E O CRITÉRIO ESPACIAL DO FATO GERADOR**

O cerne da guerra fiscal do ISSQN reside na definição do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, na resposta à pergunta: qual município é o sujeito ativo da obrigação tributária? A resposta está intrinsecamente ligada aos conceitos de domicílio tributário e local da prestação do serviço.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 127, estabelece as regras para a definição do domicílio tributário, indicando, para as pessoas jurídicas de direito privado, o lugar de sua sede ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento (BRASIL, 1966). A Lei Complementar nº 116/2003, por sua vez, tentou simplificar a questão ao estipular, em seu artigo 3º, a regra geral de que "o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador" (BRASIL, 2003).

O conceito de "estabelecimento prestador" tornou-se, então, a chave para a resolução do conflito. O próprio parágrafo primeiro do artigo 4º da LC 116/2003 o define como "o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas" (BRASIL, 2003). Essa definição, embora pareça clara, abre margem para interpretações divergentes, especialmente em serviços de natureza intelectual, digital ou que são executados de forma pulverizada em diversos territórios. A dificuldade em caracterizar uma "unidade econômica ou profissional" em um local distinto da sede formal da empresa é um dos principais combustíveis da guerra fiscal.

Adicionalmente, o próprio artigo 3º da LC 116/2003 elenca mais de vinte exceções à regra geral, determinando que, para certos serviços (como construção civil, limpeza, vigilância, entre outros), o imposto é devido no local da execução do serviço. Essa dualidade de critérios, local do estabelecimento para a regra geral e local da execução para as exceções, complexifica ainda mais o cenário e gera disputas sobre o enquadramento de determinados serviços em uma ou outra categoria.

### **2.3. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E O LANÇAMENTO DO ISSQN**

A obrigação tributária principal, conforme o artigo 113 do CTN, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (BRASIL, 1966). No caso do ISSQN, o fato gerador é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de um dos serviços constantes na lista anexa à LC 116/2003. Uma vez ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, que vincula o sujeito passivo (o prestador do serviço) ao sujeito ativo (o município competente).

Para que essa obrigação se torne exigível, é necessário o ato do lançamento, procedimento administrativo que, nos termos do artigo 142 do CTN, visa "verificar

a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (BRASIL, 1966). No ISSQN, a modalidade de lançamento mais comum é o lançamento por homologação, no qual o próprio contribuinte apura o valor devido e antecipa o pagamento, cabendo à autoridade fiscal a posterior conferência e homologação do procedimento. É justamente nesse momento de autodeclaração que o conflito de competência se materializa, pois o prestador de serviço precisa decidir para qual município irá declarar e recolher o imposto, sujeitando-se a questionamentos e autuações por parte do município que se julgar preterido.

### **3. A GUERRA FISCAL DO ISSQN: CAUSAS, ESTRATÉGIAS E CONSEQUÊNCIAS**

A autonomia concedida aos municípios para legislar sobre o ISSQN, embora fundamental para o federalismo fiscal, paradoxalmente semeou o terreno para uma competição predatória. A busca incessante por receitas, combinada com as ambiguidades da legislação federal, deu origem a uma "guerra fiscal" cujos efeitos se estendem por todo o tecido econômico e social do país, distorcendo a livre concorrência e minando a cooperação interfederativa.

#### **3.1. A GÊNESE DA COMPETIÇÃO FISCAL E AS ESTRATÉGIAS MUNICIPAIS**

A guerra fiscal municipal não é um fenômeno acidental, mas uma consequência direta da estrutura do federalismo brasileiro. Com responsabilidades crescentes e fontes de receita limitadas, os gestores municipais passaram a enxergar a legislação do ISSQN como uma ferramenta estratégica para o desenvolvimento econômico local. A principal arma nessa disputa é a manipulação da alíquota do imposto. Ao oferecerem alíquotas inferiores às praticadas por grandes centros urbanos, municípios menores, por vezes com infraestrutura

incipiente, buscam atrair a sede formal de grandes empresas prestadoras de serviços.

Essa prática, conhecida como "dumping fiscal", leva à criação de verdadeiros "paraísos fiscais municipais". Empresas, especialmente de setores com alta mobilidade e baixo custo de instalação física (como consultorias, desenvolvimento de software e gestão de ativos), são incentivadas a estabelecer endereços de fachada nessas localidades. O objetivo é claro: beneficiar-se de uma alíquota de 2% (o mínimo legal), enquanto a maior parte de sua operação, geração de riqueza e consumo de infraestrutura pública ocorre em outro município, que normalmente cobraria uma alíquota próxima ao teto de 5%. Como ressalta a análise de Chaves (2017), o planejamento tributário agressivo explora essas brechas, estabelecendo domicílios fiscais que não correspondem à realidade econômica da empresa.

Além da redução de alíquotas, os municípios lançam mão de um arsenal de outros incentivos, como a concessão de isenções, a oferta de terrenos e a criação de regimes especiais de tributação, tudo para seduzir novos contribuintes. Essa corrida por arrecadação, no entanto, gera um ciclo vicioso: a perda de receita em um município força-o a adotar medidas semelhantes para se manter competitivo, generalizando a prática e reduzindo a arrecadação global do imposto.

### **3.2. CONFLITOS DE COMPETÊNCIA E A CHAGA DA BITRIBUTAÇÃO**

A consequência mais direta da guerra fiscal para o contribuinte é a materialização do conflito de competência, que frequentemente deságua na bitributação. A situação ocorre quando dois municípios se julgam competentes para cobrar o ISSQN sobre o mesmo fato gerador. O município do local do estabelecimento formal (o "paraíso fiscal") exige o tributo com base na regra geral do artigo 3º da LC 116/2003. Simultaneamente, o município onde o serviço é efetivamente executado ou onde se localiza o tomador do serviço (o centro de consumo) também autua a empresa, argumentando que o estabelecimento no outro município é uma mera ficção jurídica e que a verdadeira unidade econômica ou profissional se encontra em seu território.

Essa disputa é particularmente intensa em serviços de natureza complexa e multifacetada. Um projeto de engenharia, por exemplo, pode ter sua concepção intelectual realizada na sede da empresa (Município A), mas sua execução e acompanhamento ocorrem integralmente no local da obra (Município B). Da mesma forma, serviços de tecnologia podem ser desenvolvidos em um município e utilizados por clientes em todo o país. A falta de clareza sobre qual fase da prestação define o local da incidência tributária cria uma insegurança jurídica que onera o setor produtivo, forçando as empresas a provisionar recursos para litígios ou, em casos extremos, a pagar o imposto duas vezes para evitar sanções, violando o princípio do *ne bis in idem* tributário.

### **3.3. IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DA COMPETIÇÃO PREDATÓRIA**

Os efeitos da guerra fiscal do ISSQN transcendem a esfera tributária, impondo custos significativos à economia e à sociedade. A Tabela 1 sintetiza os principais impactos negativos decorrentes dessa prática.

Tabela 1 – Impactos Negativos da Guerra Fiscal do ISSQN

Categoria de Impacto	Descrição Detalhada
Distorção da Concorrência	Empresas que se valem de planejamento tributário agressivo obtêm uma vantagem de custo artificial sobre concorrentes que recolhem seus tributos corretamente no local de sua real operação, ferindo o princípio da isonomia e a neutralidade fiscal.
Perda de Arrecadação	A migração de contribuintes para paraísos fiscais corrói a base de arrecadação dos municípios onde a atividade econômica de fato ocorre, resultando em menor disponibilidade de recursos para financiar serviços públicos essenciais como saúde, educação e segurança.
Insegurança Jurídica	O ambiente de incerteza sobre a competência tributária aumenta os custos de transação, desestimula investimentos de longo prazo e sobrecarrega o Poder Judiciário com um volume expressivo de litígios fiscais.
Concentração Econômica	A guerra fiscal promove uma concentração artificial de sedes de empresas em poucos municípios, não por vantagens competitivas reais, mas por benefícios fiscais, o que impede uma distribuição mais equitativa do desenvolvimento econômico pelo território.
Comprometimento do Pacto Federativo	A competição predatória substitui a cooperação interfederativa, enfraquecendo o pacto federativo e transformando a autonomia municipal em um instrumento de canibalismo fiscal.

Um exemplo emblemático foi a decisão do município de São Paulo, em 2021, de reduzir a alíquota de ISS para diversos serviços de tecnologia, em uma tentativa de estancar a evasão de empresas para cidades vizinhas que ofereciam tributação mais favorável. Embora possa ser vista como uma medida de defesa, essa reação ilustra a natureza reativa e prejudicial da guerra fiscal, onde um movimento de um ente força os demais a entrarem no jogo, nivelando a arrecadação por baixo e beneficiando, no fim das contas, apenas o contribuinte que busca a elisão fiscal a qualquer custo, em detrimento do interesse público.

#### **4. A POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES E A RESOLUÇÃO DE CONFLITOS**

Diante da intensificação da guerra fiscal e da crescente judicialização dos conflitos de competência, o Poder Judiciário, em especial o Superior Tribunal de Justiça (STJ), foi instado a assumir um papel de destaque na interpretação da legislação e na pacificação das controvérsias. A jurisprudência consolidada em seus julgados tornou-se uma baliza fundamental para orientar contribuintes e administrações tributárias, ainda que não tenha o poder de, por si só, extinguir a competição predatória entre os municípios.

##### **4.1. O POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)**

O STJ, como tribunal responsável pela uniformização da interpretação da legislação federal infraconstitucional, tem se debruçado repetidamente sobre a definição de "estabelecimento prestador" contida na Lei Complementar nº 116/2003. Em suas decisões, a Corte tem firmado um entendimento que busca privilegiar a realidade econômica em detrimento da mera formalidade dos registros empresariais. O objetivo é combater as estruturas de planejamento tributário abusivo que se valem de estabelecimentos de fachada.

Um dos precedentes mais importantes nessa linha é o Recurso Especial nº 1.117.121/SP, julgado sob o rito dos recursos repetitivos. Nele, o STJ consolidou a tese de que a municipalidade competente para a cobrança do ISSQN é a do local do estabelecimento prestador, assim compreendido como o local onde há uma unidade econômica ou profissional com poderes de decisão, capaz de realizar o serviço. O tribunal enfatizou que a presença de uma estrutura organizacional mínima, com recursos materiais e humanos para a prestação do serviço, é essencial para caracterizar o estabelecimento.

Mais recentemente, em julgados como o AgInt no REsp n. 2.003.744/ES, a Primeira Turma do STJ reiterou essa posição, afirmando que a competência é do local "onde são aperfeiçoados" os serviços, sendo este a localidade "em que há uma

unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes, para caracterizá-la, as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou similares" (BRASIL, 2022).

A jurisprudência do STJ, portanto, adota uma abordagem substancialista. Não basta a existência de um CNPJ e um endereço para correspondência. É preciso que o local reivindicado como domicílio fiscal seja, de fato, um centro de onde emanam as atividades de prestação de serviço. Essa interpretação busca esvaziar a eficácia das estratégias de criação de estabelecimentos fictícios em paraísos fiscais, reconduzindo a tributação para o município onde a riqueza é efetivamente gerada.

#### **4.2. O PAPEL DO JUDICIÁRIO NA PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE**

Além de definir a competência, o Poder Judiciário desempenha um papel crucial na proteção do contribuinte contra a bitributação. Por meio de instrumentos processuais como a ação de consignação em pagamento, o contribuinte que se vê diante de uma dupla cobrança pode depositar o valor do tributo em juízo e permitir que os municípios litigantes disputem entre si a titularidade do crédito. Essa medida oferece segurança jurídica ao prestador de serviço, que, ao agir de boa-fé, exime-se de multas e juros enquanto a controvérsia é dirimida.

Contudo, a necessidade de recorrer ao Judiciário representa, por si só, um custo de conformidade elevado e um sintoma da falha do sistema em prover clareza e previsibilidade. A solução judicial, embora essencial para casos concretos, é pontual e não resolve a causa estrutural do problema. A cada novo tipo de serviço ou modelo de negócio, novas dúvidas interpretativas surgem, perpetuando o ciclo de litígios. A atuação do Judiciário, portanto, é mais um remédio para os sintomas do que uma cura para a doença da guerra fiscal.

## **5. PROPOSTAS E PERSPECTIVAS PARA A MITIGAÇÃO DA GUERRA FISCAL**

A superação da guerra fiscal do ISSQN não depende de uma única solução, mas de um conjunto coordenado de medidas que abranjem os âmbitos normativo, administrativo e político. A jurisprudência, embora importante, não é suficiente para erradicar as causas estruturais do problema. É imperativo avançar em direção a uma maior harmonização e cooperação, visando fortalecer o pacto federativo em vez de enfraquece-lo.

### **5.1. MEDIDAS NORMATIVAS E DE HARMONIZAÇÃO**

No campo legislativo, diversas propostas poderiam reduzir significativamente as brechas que alimentam a competição predatória. Uma das mais discutidas é a fixação de uma alíquota mínima nacional para o ISSQN, como já foi feito pela Lei Complementar nº 157/2016, que estabeleceu o piso de 2%. A efetiva fiscalização do cumprimento dessa norma é crucial para coibir a concessão de benefícios fiscais disfarçados que, na prática, reduzem a carga tributária para abaixo do limite legal.

Outra medida de grande impacto seria a padronização nacional dos critérios para a definição do domicílio tributário, possivelmente por meio de uma deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) ou de uma nova alteração na Lei Complementar nº 116/2003. A criação de regras mais objetivas e menos suscetíveis a interpretações divergentes para caracterizar a "unidade econômica ou profissional" traria maior segurança jurídica e previsibilidade para contribuintes e municípios.

### **5.2. COOPERAÇÃO INTERFEDERATIVA E TRANSPARÊNCIA**

Paralelamente às mudanças normativas, é fundamental fomentar a cooperação entre os municípios. A promoção de acordos e convênios intermunicipais para a partilha de informações fiscais e a realização de

fiscalizações conjuntas pode ser um caminho eficaz para identificar e coibir a utilização de estabelecimentos de fachada. A criação de câmaras de conciliação regionais para resolver conflitos de competência administrativamente, antes da judicialização, também poderia reduzir custos e acelerar a resolução de disputas. A transparência é outra ferramenta poderosa. A exigência de que todos os municípios publiquem de forma clara e acessível os benefícios fiscais concedidos, bem como os respectivos estudos de impacto orçamentário-financeiro, aumentaria o controle social e político sobre essas práticas, inibindo a concessão de vantagens indevidas e sem o devido respaldo técnico.

### **5.3. A PERSPECTIVA DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

A discussão sobre a guerra fiscal do ISSQN está inserida no debate mais amplo sobre a Reforma Tributária do consumo no Brasil. As propostas em tramitação no Congresso Nacional, que visam unificar diversos tributos sobre bens e serviços (incluindo o ISSQN e o ICMS) em um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de base ampla e com arrecadação centralizada, têm o potencial de extinguir a guerra fiscal em sua raiz.

Ao transferir a tributação para o destino (o local do consumo) e unificar as legislações, a reforma eliminaria a principal causa da disputa: a competição pela atração do estabelecimento prestador. Embora a transição para um novo modelo seja complexa e enfrente resistências, ela representa a perspectiva mais promissora para uma solução definitiva e estrutural do problema, realinhando o sistema tributário brasileiro às melhores práticas internacionais e restaurando a lógica econômica na distribuição das receitas públicas.

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O percurso analítico deste artigo evidenciou que a guerra fiscal em torno do domicílio tributário do ISSQN é uma das mais complexas e danosas disfunções do federalismo fiscal brasileiro. Nascida da autonomia municipal para legislar sobre

o tributo, mas potencializada pelas ambiguidades da Lei Complementar nº 116/2003, a competição predatória entre os municípios transcendeu a esfera tributária para se tornar um entrave ao desenvolvimento econômico e à coesão social. A busca por receitas, por meio de incentivos fiscais e da atração de estabelecimentos prestadores, muitas vezes fictícios, gerou um cenário de profunda insegurança jurídica, bitributação para os contribuintes e uma distribuição de recursos que desafia a lógica econômica e o princípio da equidade.

Confirmou-se que, enquanto o município que sedia formalmente a empresa se beneficia de uma arrecadação facilitada, o município onde o serviço é de fato consumido e onde a infraestrutura pública é demandada arca com o ônus sem a devida contrapartida, comprometendo sua capacidade de financiar políticas públicas essenciais. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao privilegiar a substância sobre a forma na definição de "estabelecimento prestador", tem atuado como um importante freio contra os planejamentos tributários mais abusivos. Contudo, sua atuação é casuística e reativa, remediando os sintomas sem, contudo, curar a causa estrutural da enfermidade fiscal.

A superação deste desafio, conclui-se, exige uma abordagem colaborativa e multifacetada. Medidas de harmonização normativa, como a fiscalização rigorosa da alíquota mínima e a padronização de conceitos-chave, são passos importantes, mas insuficientes se desacompanhados de uma maior cooperação interfederativa e transparência. A solução mais promissora e definitiva, no entanto, parece residir na aprovação de uma Reforma Tributária ampla, que redesenhe a tributação sobre o consumo no país, extinguindo o fato gerador dos conflitos atuais ao unificar legislações e vincular a arrecadação ao destino.

Em suma, a guerra fiscal do ISSQN é um sintoma de um modelo que se esgotou. A construção de um sistema tributário mais justo, eficiente e favorável ao desenvolvimento sustentável do Brasil passa, impreterivelmente, pela pacificação dessas disputas. Somente com políticas tributárias equitativas e um verdadeiro espírito cooperativo será possível fortalecer o pacto federativo e garantir que a

receita dos impostos sirva ao seu propósito primordial: promover o bem-estar de toda a sociedade.

## REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BORBA, Claudio. Direito Tributário. 28.ed. Rio de Janeiro: São Paulo: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788530983857. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530983857/>. Acesso em: 01 mar. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

BRASIL. Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm). Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.015, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 15 nov. 2023.

CAPARROZ, Roberto. Direito tributário. 6.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553621497. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553621497/>. Acesso em: 01 mar. 2023.

CARRAZZA, Roque. Breves Considerações sobre o art. 12, do Dec.-lei, 406/68. Revista de Direito Tributário nº. 6, São Paulo: RT Suplemento Tributário nº 135/79.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CHAVES, Francisco C. Planejamento Tributário na Prática - Gestão Tributária Aplicada. 4.ed. São Paulo: Grupo GEN, 2017. E-book. ISBN 9788597011876. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011876/>. Acesso em: 01 mar. 2023. 55

HARADA, Kiyoshi. ISS Doutrina e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISSe a Lei complementar nº. 116/2003 – Aspectos Relevantes – In: Rocha, Valdir de Oliveira. O ISS A e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 14.ed São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620469. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620469/>. Acesso em: 01 mar. 2023.

SABBAG, Eduardo. Direito Tributário Essencial. 8.ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 01 mar. 2023.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 15.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553625983. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553625983/>. Acesso em: 15 set. 2023.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. 13.ed. Barueri, São Paulo: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 15 set. 2023.

VALADÃO, Marcos Aurélio P.; BASTOS, Ricardo Victor F. Repercussão Geral no Direito Tributário: Impostos. 1.ed. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021. E-book. ISBN 9786556272863. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556272863/>. Acesso em: 01 mar. 2023.