

Liberdade de estabelecimento e a localização da empresa: algumas notas sobre o direito brasileiro*

Hugo de Brito Machado Segundo¹

Resumo

1.Introdução 2. Liberdade de estabelecimento e localização da empresa. Fundamento e relevância 3. Liberdade de estabelecimento no MERCOSUL 4. Liberdade de eleição do domicílio tributário 5. Liberdade de estabelecimento no território brasileiro 6. Conclusões

1.Introdução

Questão de grande relevo, no Direito Tributário, diz respeito à liberdade de estabelecimento do contribuinte e seus reflexos na localização da empresa, razão pela qual sou grato ao Professor Adriano Di Pietro, e a todos os que fazem a *Scuola Europea di Alti Studi Tributari*, pelo convite que me fizeram para tratar deste assunto relativamente à realidade brasileira, no evento que realizam em Bologna para que se comparem as realidades de países da América Latina e da União Europeia.

No Brasil, o tema da liberdade de estabelecimento não é muito frequentemente discutido, pelo menos não tanto quanto em países que fazem parte de comunidade ou união de direito internacional que consagra dita liberdade, como consequência dos princípios da livre iniciativa, da livre concorrência, da igualdade e da não discriminação. Ainda assim, o assunto, no âmbito brasileiro, pode ser enfrentado por três prismas ou enfoques diferentes. O primeiro deles diz respeito ao MERCOSUL, e à liberdade de estabelecimento dentro do bloco por ele formado. O segundo relaciona-se à

* Come citare questo articolo: H. DE BRITO MACHADO SEGUNDO, *Liberdade de estabelecimento e a localização da empresa: algumas notas sobre o direito brasileiro*, in *Studi Tributari Europei*, n. 1/2017 (ste.unibo.it), pp 169-186, DOI: 10.6092/issn.2036-3583/8774.

¹ Hugo de Brito Machado Segundo, Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

liberdade do contribuinte para escolher seu domicílio tributário, local onde estabelecerá suas relações com a Administração Tributária. E, finalmente, o terceiro, e talvez aqui mais relevante, liga-se à liberdade de estabelecimento e à localização da empresa no âmbito do território brasileiro. Nas linhas que se seguem, estes três aspectos serão brevemente examinados.

2. Liberdade de estabelecimento e localização da empresa. Fundamento e relevância

O princípio de liberdade de estabelecimento e de localização da empresa é uma decorrência do princípio que assegura o livre exercício de atividades econômicas, desdobramento ou ramificação da liberdade que caracteriza o ser humano, protegida, em maior ou menor extensão, pelos mais diversos ordenamentos jurídicos. Aliás, pode-se mesmo dizer que a liberdade é a própria condição de existência do Direito², que tem por finalidade proceder à sua compartição³.

Mas não só. A liberdade de estabelecimento decorre, ainda, do princípio da livre concorrência e da igualdade, bem como da não-discriminação, pois é em razão destes últimos que se pode dizer que todos os agentes econômicos os que se encontrem sob a vigência de um mesmo sistema de

² É exatamente porque a liberdade consiste na possibilidade de a criatura humana expandir e realizar suas potencialidades, e porque estas são *infinitas*, que nada distinto da promoção da liberdades também a outras pessoas justifica o sacrifício da liberdade. Daí o poema de William Cowper, citado por Amartya Sen: “*Freedom has a thousand charms to show / That slaves, howe’er contented, never know.*” SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 337

³ Ensina Arnaldo Vasconcelos que “se não se compartilhar a liberdade, não haverá exercício possível da liberdade. Esta só existe com a condição de ser limitada para cada um, em proveito de todos. A liberdade absoluta é também a absoluta impossibilidade de seu exercício. Donde resulta que, sendo a liberdade termo relacional, ninguém pode ser livre sozinho.” VASCONCELOS, Arnaldo. *Direito e força: uma visão pluridimensional da coação jurídica*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 54.

normas (Constituição ou Tratado⁴) têm *igual liberdade* para exercer atividade econômica em qualquer parte do território correspondente.

Assim, como consequência da liberdade de estabelecimento, não deve um Estado, ou uma União de Estados – quando há regras de direito internacional ou comunitário pactuadas entre eles nesse sentido – interferir na escolha daqueles que exercem atividades econômicas, impelindo-os, direta ou indiretamente, a se estabelecerem em locais diferentes daqueles que escolheriam se não existisse a dita interferência. A finalidade é evitar a criação de entraves ao comércio e ao exercício de atividades econômicas no âmbito da comunidade ou da União de Estados, ou, no caso de um Estado Federal como o Brasil, entre pessoas situadas em diferentes Estados-membros e Municípios (Constituição Federal de 1988, art. 150, V, 151, I e 152).

A questão é que a liberdade de estabelecimento, como toda liberdade, eventualmente sofre restrições, seja para que seja conciliada com outras liberdades, seja para que outros valores igualmente caros à ordem jurídica sejam promovidos. Para que sejam válidas, é preciso que essas limitações sejam proporcionais, vale dizer, justifiquem-se à luz da necessidade de se implementarem outros valores igualmente caros à ordem jurídica correspondente, com os quais a liberdade de que se cuida deverá ser conciliada. Quando a restrição não é justificada nesses termos, diz-se que há violação ao princípio que a assegura⁵.

Nas linhas que se seguem, como dito, serão abordadas, especificamente, as consequências desse direito no âmbito do MERCOSUL, e no plano interno, no Brasil.

⁴ É o caso do art. 49 do Tratado da União Europeia.

⁵ Como lembra Karl Larenz, “hay que encontrar una composición del conflicto que permita la subsistencia de cada uno de los derechos con el máximo contenido posible. Esto significa que ningún derecho tiene que retroceder más de lo que sea necesario para no recortar el del otro de un modo que sea no exigible.” LARENZ, Karl. *Derecho justo – fundamentos de etica jurídica*. tradução de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 2001, p. 63.

3. Liberdade de estabelecimento no MERCOSUL

A liberdade de estabelecimento, como qualquer outra liberdade, para ser assegurada, deve contar com previsão na ordem jurídica nacional, ou em tratado internacional firmado pelos Estados em relação aos quais ela, a liberdade, deverá ser exercitada. Não se trata, veja-se, de adotar visão positivista da questão, mas de reconhecer a impossibilidade de um Estado garantir o exercício de uma liberdade para além dos limites de seu território. Por outro lado, em razão da soberania que lhes é inerente, reconhece-se a prerrogativa dos Estados de disciplinarem a entrada de estrangeiros em seu território, e o exercício de atividades econômicas por parte destes, a qual encontra disciplina e limites precisamente na celebração de tratados ou acordos internacionais.

No caso do MERCOSUL, criado pelo Tratado de Assunção⁶, de 1991, embora sua finalidade seja a criação de um *mercado comum*, com a “livre circulação de bens serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários restrições não tarifárias à circulação de mercado de qualquer outra medida de efeito equivalente”, não se pode, ainda, cogitar de uma liberdade de estabelecimento entre os que exercem atividades econômicas nos países signatários. Pode haver liberdade de estabelecimento no âmbito interno, de cada Estado signatário, relativamente a empresas constituídas nos termos de seu direito doméstico, mas não ainda entre eles, tendo sido criada, a rigor, apenas uma comunidade aduaneira, com eliminação dos ônus tributários no comércio entre países membros e a adoção de uma tarifa externa comum.

Para que houvesse liberdade de estabelecimento, seria preciso avançar muito na forma como o MERCOSUL tem sido compreendido e disciplinado internamente pelos países membros, os quais, todavia, por suas administrações tributárias sobretudo, adotam práticas que terminam por sabotar ou subverter as finalidades do tratado, como é o caso da cobrança

⁶ O Mercosul foi criado em 1991 pelo Tratado de Assunção, tendo como partes Paraguai, Uruguai, Argentina e Brasil. Em 2012 houve o ingresso da Venezuela, e a Bolívia entrou em processo de adesão. Os demais países da América do Sul não são membros, mas são associados.

de tributos e multas diante de eventuais defeitos formais, e sem relevância, na documentação que acompanha as importações realizadas de países membros. Parece não haver interesse efetivo, no plano interno, em efetivar as normas que se pactuam internacionalmente⁷.

Apenas a título de exemplo, diplomas obtidos em um país signatário do MERCOSUL não têm eficácia em países signatários, precisando passar por processos de reconhecimento iguais àqueles aplicáveis a títulos obtidos em outros países não signatários. Assim, advogados, médicos e dentistas, por exemplo, não têm a liberdade de estabelecimento reconhecida. Um advogado argentino, por exemplo, não é livre para escolher estabelecer-se na Argentina ou no Brasil, dependendo apenas de sua vontade, pois no Brasil lhe serão feitas exigências análogas àquelas feitas a outros estrangeiros, e vice-versa. No que tange a pessoas jurídicas, seria necessário caminhar para uma harmonização da legislação societária, além de se eliminarem restrições que os países membros fazem ao funcionamento, em seu território, de pessoas jurídicas sediadas em países signatários, as quais são submetidas, em geral, ao mesmo tratamento conferido a qualquer outra sociedade estrangeira.

Por tudo isso, não se pode cogitar, ainda, de um princípio de liberdade de estabelecimento no âmbito do MERCOSUL, embora as disposições do tratado de assunção pudessem ser entendidas como indicativas da necessidade de se adotarem práticas nesse sentido.

4. Liberdade de eleição do domicílio tributário

Questão que não se confunde, diretamente, com a da liberdade de estabelecimento, mas está com ela, de algum modo, relacionada, diz respeito à liberdade de eleição do domicílio tributário por parte do

⁷ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Diverencia en la clasificación aduanera e importación proveniente de país firmante de mercosur. In: Daniela Mesquita Leutchuk de Cademartori; Germana de Oliveira Moraes; Raquel Coelho Lenz Cesar; Sergio Urquhart de Cademartori. (Org.). *La construcción jurídica de la UNASUR*. 1ed. Florianópolis: Gedai/UFSC, 2013, v. 1, p. 361-374.

contribuinte, assim entendido o local por ele informado às autoridades da Administração Fazendária para fins de comunicação e contato com o Fisco.

O artigo 127 do Código Tributário Nacional brasileiro dispõe, a esse respeito:

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

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

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

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

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

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

Como o artigo se refere à “falta de eleição pelo contribuinte” como condição para que se apliquem as regras de seus incisos, entende-se que, como regra, cabe ao contribuinte essa escolha.

O citado artigo, porém, como já referido, não diz respeito, de modo específico, à localização da empresa, mas àquelas hipóteses nas quais uma empresa possui vários estabelecimentos no país, ou uma pessoa natural possui vários endereços, cabendo-lhe escolher qual deles fornecerá ao Fisco para fins de registro em seus cadastros e, nessa condição, recebimento de correspondências, intimações, ou de visitas de agentes fiscais.

Note-se, ainda, que mesmo sendo livre ao contribuinte a eleição, nesse caso, tal liberdade há de ser exercida sem abuso ou desvio de finalidade. O art. 127, § 2.º estabelece, a propósito, que a autoridade poderá recusar o domicílio eleito, quando “impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo”, aplicando-se, nesse caso, a regra segundo a qual domicílio será “o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.”

Assim, como é do contribuinte o direito de eleger seu domicílio, só podendo o Fisco recusá-lo em caso de impossibilidade ou dificuldade à arrecadação e à fiscalização do tributo, não pode o Fisco, por exemplo, *intimar* o contribuinte em local diverso daquele por ele indicado como sendo seu domicílio, sob pena de nulidade da intimação. Nesse sentido, inclusive, têm decidido os tribunais brasileiros⁸.

Ressalte-se que, além dos casos de dificuldade ou impossibilidade de arrecadação ou fiscalização do tributo, os tribunais brasileiros também têm admitido que o domicílio eleito pelo contribuinte seja recusado pela autoridade da administração tributária quando há evidente abuso nessa escolha. Foi o que aconteceu, por exemplo, em uma situação na qual um contribuinte pessoa física tinha residência em um município “A”, no qual também funcionava a sede da pessoa jurídica da qual era sócio, mas, não

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª T., REsp 33.837/MG, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, j. em 4/3/1996, DJ de 25/3/1996, p. 8.560.

obstante, escolheu como domicílio tributário, para fins de relacionamento com a Receita Federal, o Município "B". Entendeu o Superior Tribunal de Justiça, nesse caso, que haveria evidente propósito de embaraçar a fiscalização, sendo lícito à Receita Federal desconsiderar o domicílio eleito no município "B" e relacionar-se com o contribuinte em seu endereço no município "A"⁹.

5. Liberdade de estabelecimento no território brasileiro

5.1. Noções gerais. A liberdade de estabelecimento na Constituição Brasileira

No âmbito doméstico, no território brasileiro, o direito à liberdade de estabelecimento decorre de algumas disposições da Constituição Federal da República, promulgada em 1988, que consagra, em diversos artigos, o direito à livre iniciativa. No art. 5.º, inciso XIII, de maneira específica, se preceitua que "é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer".

Ser livre, no caso, significa não apenas que se pode exercer qualquer atividade, mas que essa atividade pode ser exercida em qualquer parte do território nacional. As exigências e limitações que a lei pode estabelecer, no caso, estarão relacionadas à liberdade de iniciativa, e ao gozo de outros direitos fundamentais, por parte de outras pessoas. É o caso de regra municipal que proíba a instalação de uma casa de espetáculos musicais ao lado de um hospital, ou de algum modo organize o espaço urbano em zonas comerciais, residenciais etc.

No art. 150, ao cuidar das limitações constitucionais ao poder de tributar aplicáveis a todos os entes federativos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), a Constituição estabelece, no inciso V, ser vedado "estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela

⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 1ª T., REsp 437.383/MG, Rel. Min. José Delgado, j. em 27/8/2002, DJ de 21/10/2002, p. 301.

utilização de vias conservadas pelo Poder Público;”, o que impede sobretudo Estados e Municípios de impor ônus tributários adicionais a produtos ou serviços provenientes de outros Estados e Municípios, violando assim o princípio da liberdade de estabelecimento. No que tange aos entes periféricos, essa limitação consta também do art. 152, segundo qual “é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

Ao tratar das limitações aplicáveis especificamente à União, no art. 151, I, a Constituição estabelece que é vedado à União “instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.”

Não é possível, portanto, com o uso de tributos, criar restrições a que contribuintes escolham, livremente, onde instalar seus estabelecimentos comerciais e exercer atividades econômicas.

O problema que se coloca, no caso, diz respeito ao assunto mencionado na parte final do art. 151, I, da Constituição, que permite à União estabelecer distinções destinadas “a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. Trata-se da concessão de incentivos ou benefícios fiscais, com a finalidade extrafiscal de levar contribuintes a se estabelecerem em regiões mais pobres do país. Tais incentivos não impactam, em si, a liberdade de estabelecimento, servindo, na verdade, apenas como estímulo para o empresário, *se quiser*, estabelecer-se em região menos desenvolvida. A questão é que a União, desde a promulgação da Constituição de 1988, tem utilizado muito pouco essa faculdade. Isso tem feito Estados e Municípios mais pobres a concederem incentivos, relativamente a tributos estaduais e municipais, levando Estados e Municípios mais ricos a adotarem formas de retaliação aos contribuintes que neles se estabelecem. Esse cenário, apelidado no

Brasil de “guerra fiscal”, tem trazido algumas dificuldades ao exercício da liberdade de estabelecimento e à localização das empresas, tanto das que vendem mercadorias como, principalmente, das que prestam serviços.

5.2. A guerra fiscal (harmful tax competition) no âmbito da federação brasileira e a liberdade de estabelecimento

Se por um lado a Constituição brasileira autoriza a União (governo federal, ou central) a conceder incentivos fiscais (relativamente aos tributos federais) para promover o desenvolvimento de regiões mais pobres, por outro prevê mecanismo que limita a possibilidade de os Estados-membros fazerem o mesmo, com o uso do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação - ICMS¹⁰, tributo ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) europeu. A concessão de isenções ou outras reduções ou incentivos, pelos Estados-membros ou pelo Distrito Federal, relação a esse tributo, deve ser, segundo a Constituição, regulamentada por *lei complementar nacional*, a qual deve fixar condições, limites etc. O assunto foi disciplinado pela Lei Complementar n.º 24/75, que impõe requisitos muito exigentes à concessão de tais incentivos. Condiciona-os à aprovação *unânime* pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão composto pelos Secretários de Fazenda de todos os Estados-Membros e do Distrito Federal, permitindo o veto até mesmo àqueles Estados-membros cujo representante no Conselho não tenha comparecido à sessão correspondente¹¹. Com isso, torna-se praticamente impossível aos Estados-membros a obtenção de aprovação do CONFAZ para que utilizem o ICMS como instrumento de política fiscal, destinado à atração de indústrias e ao conseqüente desenvolvimento da economia local.

A União, por sua vez, não emprega os impostos federais que a tanto se

¹⁰ CF/88, art. 150, § 6.º e art. 155, § 2.º, XII, “g”.

¹¹ LC 24, art. 2.º, § 2.º e art. 4.º, § 2.º.

poderiam prestar, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto de Renda, com essa finalidade, não obstante a clareza das disposições constitucionais que preconizam a redução das desigualdades regionais e indicam o tributo como instrumento que para tanto pode ser empregado.¹²

Esse é o cenário no âmbito do qual Estados-membros estão há algumas décadas a conceder, à revelia das disposições da LC 24/75 e do CONFAZ, incentivos fiscais ou financeiros a contribuintes que instalem empreendimentos novos em seus territórios, exigindo, muitas vezes, como contrapartida, o cumprimento de diversas exigências, como a geração de determinado número de empregos, o investimento de certas somas de dinheiro em instalações, o exercício de atividade nesta ou naquela área ou setor da economia etc. Trata-se do que se convencionou chamar de "guerra fiscal".¹³

Tais incentivos, é preciso reconhecer, levaram a perceptível crescimento da economia de Estados-membros mais pobres, especialmente na região Nordeste. Não se pretende, porém, discutir aqui os aspectos (que não são apenas de Economia, Finanças Públicas ou Política Fiscal, mas também *jurídicos*) relacionados aos benefícios ou aos malefícios de tais políticas. Tampouco questionar a validade das disposições da LC 24/75, que a pretexto de regulamentar uma faculdade prevista na Constituição, tornam praticamente impossível o seu exercício. O que aqui se coloca, de rigor, diz respeito aos efeitos dessa discussão sobre a liberdade de localização do estabelecimento do contribuinte no Brasil, no que tange ao ICMS.

Isso porque Estados-membros contrários à concessão dos ditos incentivos passam a impedir os contribuintes estabelecidos em seu território de aproveitar os créditos (*input tax*) relativamente a aquisições feitas daqueles

¹² CF/88, v.g., art. 3.º, III, e art. 151, I. A respeito, confira-se MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 15.º volume*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 125 e ss.

¹³ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 219.

contribuintes estabelecidos em Estados-membros que concedem benefícios. Isso faz com que, na prática, o contribuinte que se estabelece em Estados mais pobres seja punido, indiretamente, pois os demais Estados punem aqueles que comprarem seus produtos, como se houvesse fronteiras alfandegárias internas, interestaduais, no território brasileiro.

Poder-se-ia argumentar que, se o incentivo fiscal foi concedido de maneira irregular, estaria correta a postura do Estado-membro no qual está estabelecido o comprador das mercadorias, de proibir o creditamento do ICMS (*input tax*). Não é assim, contudo. Se é irregular a concessão do incentivo, o imposto deve ser cobrado pelo Estado que o concedeu, em face do contribuinte que seria beneficiado com ele, vale dizer, aquele estabelecido em seu território. Não poderia, em hipótese alguma, o Estado-membro no qual está situado o comprador das mercadorias, que não tem competência para exigir o imposto renunciado pelo Estado-membro de origem, punir o contribuinte em seu território que negociou com ele. O Supremo Tribunal Federal, se por um lado tem coibido a concessão de incentivos fiscais inconstitucionais, por outro tem também impedido Estados-membros de retaliar aqueles contribuintes que adquirem produtos de quem esteja estabelecido em Estados que concedem incentivos, o que de algum modo resolve a situação, embora envolva a necessidade de uma demanda judicial.

A situação se torna mais grave, e afeta mais diretamente a liberdade de estabelecimento, contudo, em relação ao ISS – Imposto sobre Serviços, cobrado pelos Municípios Brasileiros daqueles que prestam serviços (médicos, advogados, hospitais, construtoras etc.).

Municípios mais pobres passaram a estabelecer alíquotas mais baixas de ISS, como forma de atrair empresas prestadoras de serviços ao seu território. Desse modo, se em uma grande capital, como São Paulo, o ISS é cobrado pela alíquota de 5%, municípios menores, no interior do Estado, passaram a cobrar alíquotas de 2% ou de 3%, como forma de atrair para seus territórios algumas das empresas prestadoras de serviços, ou de estimular que se estabelecessem em seu território.

A questão é que, tendo em vista a natureza imaterial do “serviço”, muitas vezes é difícil determinar *onde* efetivamente o mesmo é prestado. Quando, por exemplo, um advogado atua em um processo judicial que tramita por várias instâncias, onde (em qual Município) se pode dizer que o serviço foi prestado? E o serviço de pesquisa, contratado pelo candidato à Presidência da República, em cuja feitura são ouvidas pessoas nos mais diversos municípios?

Para resolver o problema, em atenção ao disposto no art. 146, I, da CF/88, o legislador complementar nacional optou por eleger o local do estabelecimento do prestador do serviço com critério para determinar qual Município é competente para exigir o tributo correspondente (cf. DL nº 406/68, art. 12):

Cuida-se de opção do legislador, que instituiu uma ficção jurídica. O local da prestação do serviço, assim, está definido por ficção jurídica. Não se admite prova em contrário. O imposto, portanto, é devido ao Município em que tem estabelecimento o prestador, ou se não é estabelecido, onde tem domicílio. Ficaram, desta forma, resolvidas inúmeras questões que certamente seriam suscitadas, em casos como o de um advogado que tem escritório em São Paulo mas, eventualmente, presta serviços em Brasília, junto ao STJ ou ao STF.

O problema surgiu, então, quando contribuintes, aproveitando-se dessa disposição, tendo em vista que Municípios menores passaram a fixar alíquotas mais baixas para o Imposto Municipal sobre Serviços (ISS), passaram-se a se estabelecer *apenas formalmente* em distantes municípios do interior, nos quais se submetiam a uma tributação mais baixa, e não obstante mantinham estrutura na capital e efetivamente prestavam serviços na capital.

Em vez de detectar a fraude, e considerar como *estabelecimento* o local onde efetivamente se mantinha uma estrutura necessária à prestação do serviço (e não aquele formalmente designado em contrato social), o Poder Judiciário brasileiro, através do Superior Tribunal de Justiça, preferiu ignorar a regra estabelecida no art. 12 do DL nº 406/68, passando assim a entender que o imposto seria devido no local onde efetivamente prestado o serviço:

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. [...]¹⁴.

Com isso, o Judiciário brasileiro tentou resolver um problema, mas como usou a solução errada, criou outro, bastante prejudicial à liberdade de estabelecimento no Brasil. Isso porque se criou ambiente no qual passou a ocorrer a dupla, ou mesmo tripla tributação do mesmo fato, com ofensa do direito do contribuinte prestador de serviço de estabelecer-se onde melhor lhe aprouver. A esse respeito, Hugo de Brito Machado observa que

O Superior Tribunal de Justiça, a pretexto de evitar práticas fraudulentas, tem decidido que é competente para a cobrança do ISS o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que

¹⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 1ª T., REsp 41.867-4/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 25/4/1994.

se encontra o estabelecimento prestador. Melhor seria, porém, identificar a fraude, em cada caso. Generalizar o entendimento contrário à norma do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68 implica afirmar sua inconstitucionalidade, o que não é correto, pois tal norma resolve, e muito bem, o conflito de competência entre os Municípios. A questão está em saber o que é *estabelecimento* prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação. Adotado esse entendimento, as situações fraudulentas podem ser corrigidas, sem que se precise desconsiderar a regra do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68¹⁵.

Atualmente a matéria se acha disciplinada na Lei Complementar 116/2003, que traça “normas gerais” em matéria de ISS no âmbito da federação brasileira, de modo a uniformizar a legislação dos vários municípios e evitar conflitos de competência. Nela se preconiza (art. 3.º), *contrariando o afirmado pelo Superior Tribunal de Justiça* – que **o critério para determinação do local da ocorrência do fato gerador é o local do estabelecimento prestador**. Essa lei complementar, contudo, faz duas alterações importantes. Primeiro, define o que se deve entender por estabelecimento, para fins de determinação do local no qual o ISS é devido, dispondo:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, p. 293.

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.

Com isso, deve-se utilizar esse conceito para afastar práticas fraudulentas de constituir pessoa jurídica prestadora de serviço com sede formal em Município do interior, mas com estabelecimento, "de fato", na capital, onde presta serviços. Como explicado em nota ao art. 3^a desta lei, estabelecimento prestador já poderia ser assim entendido para fins de interpretação do art. 12 do DL n^o 408/68. Misabel Abreu Machado Derzi, a propósito, antes da LC n^o 116/2003 já oferecia exatamente esse conceito de estabelecimento, em termos bastante semelhantes aos ora plasmados na lei:

Estabelecimento prestador do serviço é o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, matriz, filial, sucursal ou agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica – assim entendido aquele de estabelecimento prestador do serviço – atrairá a incidência da norma municipal respectiva¹⁶.

Além de esclarecer o que se deve entender por estabelecimento, a Lei Complementar 116/2003 cuida de diversas exceções à regra de que o imposto é devido no local do estabelecimento. O DL n^o 406/68 só previa

¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 509.

como exceção a construção civil, enquanto a nova lei contempla as exceções dos 22 incisos de seu art. 3^o, todos serviços em relação aos quais é possível se determinar *onde* foram prestados (limpeza, locação de mão-de-obra, depósito de bens etc.).

Assim, com o esclarecimento feito pela LC 116/2003, depois de alguma vacilação, a orientação do Superior Tribunal de Justiça foi retificada, tendo a Corte passado a entender que o critério que deve prevalecer, para definir a competência para a cobrança do ISS, é o local do estabelecimento do contribuinte. Consignou a Corte que a "interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária." Assim, após "a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo."¹⁷

Restou equacionado, dessa forma, o maléfico efeito que a guerra fiscal entre Municípios criou sobre a liberdade de estabelecimento no Brasil, no que tange a prestadores de serviços. Desde que o estabelecimento esteja de fato situado em determinado Município, será apenas ele competente para a exigência do tributo, não podendo outros Municípios, sob o pretexto de que o tomador ou a fonte pagadora do serviço estaria estabelecida em seu território, pretender a cobrança em duplicidade do mesmo imposto.

6. Conclusões

¹⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 1^a S., REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* de 5/3/2013.

De uma forma geral, pode-se dizer que o princípio de liberdade de estabelecimento decorre dos princípios que protegem a livre iniciativa e a livre concorrência, e que asseguram a igualdade e vedam a discriminação. Em razão deles, as restrições à liberdade de estabelecimento devem ser justificadas na proporcional implementação de outros valores igualmente caros à ordem jurídica correspondente, não podendo ser irrazoáveis nem atingir de forma discriminatória contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Nessa ordem de ideias, e a partir do que se viu neste pequeno estudo, o princípio da liberdade de estabelecimento e de livre localização da empresa, no Brasil, pode ser examinado em três aspectos.

No primeiro deles, ligado ao Mercosul, viu-se que não há, ainda, implementação do princípio, porquanto existe, por enquanto, apenas uma união aduaneira, com supressão dos ônus alfandegários entre países signatários e adoção de tarifa externa comum, mas sem que agentes econômicos de um país signatário possam livremente se estabelecer em outro.

No segundo, tem-se a liberdade de eleição do domicílio, pelo contribuinte, em suas relações com o Fisco, a qual somente pode ser afastada no caso de abuso, quando o domicílio eleito torne muito difícil, ou impossível, a arrecadação e a fiscalização do tributo. Aplica-se sobretudo quando o contribuinte possui vários estabelecimentos, ou várias residências, podendo escolher, notadamente perante o Fisco Federal, em qual delas deseja receber notificações, intimações etc.

No terceiro, finalmente, relacionado à liberdade de estabelecimento no território brasileiro, à luz do direito doméstico, tem-se que essa liberdade existe, de forma plena, como decorrência do texto constitucional. As restrições que ela sofre, com maior frequência, no âmbito tributário, decorrem de guerra fiscal entre Estados-membros e entre Municípios, na concessão de tratamentos favorecidos a contribuintes, aspectos que estão sendo gradualmente corrigidos pela legislação, ou pelos tribunais brasileiros.