

ISSQN E O CRITÉRIO ESPACIAL PARA A DETERMINAÇÃO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Lucas Valente Favaretto

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo principal a análise do critério espacial para determinação da incidência tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), sob o prisma do conflito de competência existente entre Municípios quando da prestação de serviço ocorrida em município diverso daquele em que o prestador é estabelecido. Para tanto, inicialmente, foram feitas breves considerações sobre o ISSQN, apresentando a sua previsão constitucional e o conceito de serviço e de estabelecimento prestador, essenciais para compreensão do aspecto material e espacial do imposto, os quais foram detalhadamente explanados sob o ponto de vista doutrinário e jurisprudencial. Foi retratada a mudança de entendimento jurisprudencial sobre o local da incidência tributária a partir da vigência do Decreto-Lei n. 406/68 e após o advento da Lei Complementar n. 116/2003. Entendeu-se, ao final, que o critério espacial do ISS deve ser definido com base no local do estabelecimento prestador, desde que este reúna as condições previstas em lei para a devida caracterização. Deve-se, contudo, atentar para as exceções trazidas pelos incisos do art. 3º da LC n. 116/2003, haja vista que a alternativa escolhida pelo legislador para solucionar os conflitos de competência é válida diante da problemática que se instalou e do grande número de municípios existentes no país.

Palavras-chave: ISSQN. Estabelecimento prestador. Local de incidência tributária. Aspecto espacial. Regra matriz.

1 INTRODUÇÃO

O critério espacial do ISSQN contido no revogado art. 12, “a”, do Decreto-Lei nº 406/1968 – que determina o local de incidência do imposto – não foi substancialmente alterado pela novel lei complementar do ISS, Lei nº 116/2003. A LC regulamenta que o local onde o serviço é considerado prestado e onde o imposto é devido corresponde ao local do estabelecimento prestador, prevendo vinte e três exceções (antes o mencionado decreto-lei

excetuava apenas a construção civil e a exploração de rodovia, situações nas quais o imposto era devido no local da prestação).

Embora a disciplina legal tenha a intenção de dirimir o problema, os conflitos de competência entre os diversos municípios brasileiros ainda persistem, pois não são raros os casos em que os contribuintes são cobrados por dois sujeitos ativos diferentes em relação ao mesmo fato gerador do imposto, nas situações em que prestam serviços em local diverso daquele em que estão estabelecidos. Tal situação já foi objeto de estudo de doutrinadores e ainda hoje obtém entendimento jurisprudencial oscilante; ora posicionam-se pela extraterritorialidade de imposto (entendimento de que o ISSQN é devido no município do estabelecimento prestador), ora pela territorialidade (entendimento de que o imposto é devido no local da efetiva prestação do serviço).

Assim, diante da pertinência do tema, tendo em vista a pluralidade de acontecimentos litigiosos em que é levado a juízo – persistindo a polêmica até mesmo no Superior Tribunal de Justiça –, o objetivo geral desta pesquisa é aperfeiçoar o entendimento do local competente para a exigência tributária, nas situações em que o serviço é prestado em local diverso daquele em que o prestador é estabelecido. Serão apresentadas as características do ISSQN, baseadas na teoria da regra matriz, com ênfase no seu critério espacial, que é motivo de embates de exigências fiscais.

O Método de abordagem utilizado nesta pesquisa é o hipotético-dedutivo, e o procedimento é o monográfico. Por meio da técnica de pesquisa bibliográfica, entre doutrina e jurisprudência do STJ, buscar-se-á apresentar o entendimento mais apropriado acerca do aspecto espacial do ISSQN, com base no qual possam ser atenuados os conflitos de competência, bem como obtida uma visão mais apurada sobre as medidas tomadas até hoje para resolver o problema em questão.

2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal atribuiu aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre serviço de qualquer natureza: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, Constituição Federal de 1988).

Para a cobrança do ISS, deverá existir lei municipal que a regule, conforme preceitua o princípio constitucional da legalidade estrita previsto no inciso II do art.

150 da CF. A respeito de tal princípio, compreende-se que não é possível a cobrança de quaisquer tributos sem lei que os institua. Não basta, portanto, a autorização na carta magna para a instituição do imposto, nem mesmo lei complementar nacional que regulamente as normas gerais do referido imposto, hoje regulamentado pela Lei n. 116/2003. É necessária, pois, a criação de uma legislação local para a regular cobrança do tributo (BARRETO, 2005).

Ocorre que o texto constitucional não define o conceito de serviço para efeitos tributários, apenas delimita o campo material de incidência do imposto para que o legislador ordinário, ao criar o tributo, contenha-se dentro dos seus estritos limites (BARRETO, 2005).

3 CONCEITO DE SERVIÇO

À míngua de expresso conceito constitucional de “serviço”, a doutrina se encarregou de estabelecer tal conceito de forma a orientar o legislador dentro das linhas da constitucionalidade. Assim, pode-se entender “serviço” como todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). “Trabalho”, portanto, é o gênero da espécie “serviço”, sendo o primeiro realizado em favor próprio ou de outrem e o segundo realizado apenas em favor de terceiros (CARRAZA, 1989 apud BARRETO, 2005).

Segundo Ígor Danilevich (2004 apud SABBAG, 2015, p. 1.109), o serviço é um bem intangível, imaterial e incorpóreo – que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável – a ser executado por uma pessoa com relação a outra. Embora seja incorpóreo, ou seja, “desprovido de forma física, impalpável”, (FERREIRA, 1999) nada impede que tenha conteúdo econômico (SABBAG, 2015, p. 1.109).

A Lei Complementar n. 116/2003, em vez de dar uma definição teórica de serviços, optou por disciplinar uma lista de situações tributáveis pelo imposto – um rol anexo à própria lei, que contém a relação de serviços sujeitos à exação. A propósito dessa lista, a jurisprudência do STF e a do STJ mantêm-se uníssonas quanto à aceitação da taxatividade da lista, no entanto alguns itens comportam uma interpretação ampla e analógica; ou seja, evita-se extrapolação da lei pelo legislador ordinário quando da previsão de tributação sobre determinados serviços, apenas permitindo o caráter extensivo quando a referida lei complementar assim determina ao utilizar as expressões “congêneres” (SABBAG, 2015). Embora Barreto (2012) considere que a doutrina e jurisprudência dominante acredite na

taxatividade da lista, discorda de tal entendimento apoiando o caráter exemplificativo de tal lista.

O serviço tributável é aquele que é desenvolvido com conteúdo econômico, pois, ligado ao princípio da capacidade contributiva e à base de cálculo do ISS; é a partir do preço do serviço que incide a alíquota aplicável que apura assim o valor do imposto (BARRETO 2005; 2012).

Algumas exceções, porém, estão presentes como causas impeditivas da tributação pelo ISS, mesmo que ocorra a prestação de serviço. Sabbag (2015, p. 1.101) destaca todos os serviços que não estão compreendidos no fato gerador do ISS:

- a) Prestação de serviço a si próprio;
- b) Prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício;
- c) A prestação de serviço por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores de sociedade;
- d) A prestação de serviços para o exterior (isenção heterônoma para o ISS, prevista no art. 156, §3º, II, da CF e art. 2º, I, da LC n. 116/2003);
- e) A prestação de serviços pelo próprio poder público (imunidade – art. 150, VI, “a”, CF);
- f) A prestação de serviço público específico e divisível, com utilização efetiva ou potencial, por se tratar de campo de incidência das taxas de serviço (art. 145, II, CF); e
- g) A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (campo de incidência do ICMS 0 art. 155, II, CF).

Sobre a prestação de serviço público concedido ou atividades estatais delegadas, sendo estas realizadas sob o regime de direito público, não mais incide a imunidade de imposto, pois, segundo julgado pelo STF em ação direta de inconstitucionalidade, os serviços públicos concedidos e as atividades estatais delegadas, por revelarem intuito lucrativo, submetem-se à incidência do ISSQN (SABBAG, 2015).

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE.

[...] A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.

(STF - ADI: 3089 DF, Relator: Min. CARLOS BRITTO, Data de Julgamento: 13/02/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-142 DIVULG 31-07-2008

4 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ISSQN

Para a ocorrência de qualquer tributação é necessário que seja atendida uma série de requisitos legais e fáticos que estejam em consonância com princípios constitucionais, legais e demais etapas do sistema tributário, que permite chegar ao objetivo final de arrecadação dos tributos para utilização da renda nas necessidades governamentais. A hipótese de incidência inicia esse processo da exação dentro do complexo da integral estrutura normativa da composição de cada tributo, devendo-se, logo de início, apresentar dois conceitos diferentes para compreensão das etapas percorridas até o nascimento da obrigação tributária. A “hipótese de incidência” é a descrição posta pela lei, já o “fato imponible” é o fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, como verdadeiro espelho da descrição hipotética da lei (BARRETO, 2012). De acordo com Becker, “a hipótese de incidência (‘fato gerador’, ‘fattispecie’, ‘hecho imponible’, ‘suporte fático’) não é especificidade da regra jurídica tributária. A regra jurídica tem estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica a qualquer outra regra jurídica” (BECKER, 1963 apud BARRETO, 2012, p. 277).

A fim de prestar um suporte ainda maior à abrangência do conceito de hipótese de incidência, Miranda assim ensina:

A regra jurídica de tributação incide sobre suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não se pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O direito tributário é apenas ramo do direito público; integra-se, como os outros, na Teoria Geral do Direito. (MIRANDA, 1969, p. 366 apud BARRETO, 2005, p. 277).

Harada (2008; 2012) define fator gerador como sendo a “situação abstrata, descrita em lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto, enseja o nascimento da obrigação tributária”. O autor, em análise sucinta, porém mais detalhada, distingue o fato abstrato (descrição legislativa) do fato concreto (ato no mundo fenomênico), argumentando ser necessário o acontecimento estar abrangido pelos dois planos para se originar a obrigação tributária.

Alexandre (2017, p. 332-334), em didática apresentação, classifica o estudo do fato gerador como ponto central da teoria do direito tributário. Em relevante observação, faz remissão à imprecisão existente no Código Tributário Nacional (CTN) a respeito do fato gerador. O autor distingue o “fato” como sendo situação que ocorre no mundo; e “tipo” ou “hipótese descrita em lei” como a situação abstrata prevista em lei.

Amaro (2006), nesse mesmo sentido, faz crítica ao termo “fato gerador” por este ser dúbio, ao mesmo tempo que argumenta que a descrição legal abstrata também pode ser considerada como acontecimento concreto. O autor aponta o conceito de fato gerador como “uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras, etc.”.

4.1 A Regra matriz do ISSQN

A regra matriz de incidência do ISSQN é encontrada na Constituição Federal, assim como a de todos os demais tributos, podendo ser assim chamada de regra matriz constitucional. No entanto, com o fim de delinear a operacionalização do tributo, a legislação infraconstitucional, com previsão na Carta Magna, também pode construir regrasmatrizes específicas sem modificar os aspectos essenciais. A regra matriz constitucional é uma norma simplificadora suscetível de variações em casos específicos (PIVA, 2012, p. 94-95).

A regra matriz forma-se a partir da hipótese de incidência e inicia-se com três critérios ou aspectos antecedentes e dois consequentes. A descrição de um fato na norma jurídica é o aspecto material – por exemplo: prestar serviço. Quando a norma indica as coordenadas de tempo e lugar está a designar os aspectos temporal (data da concretização da execução do serviço ou data convencionalizada entre o prestador e tomador para concretização do serviço) e espacial (o local da prestação, o estabelecimento prestador ou seu domicílio e o estabelecimento do tomador de serviços), respectivamente. Ligados aos fatos consequentes da regra matriz, estão os aspectos pessoal ou subjetivo, os quais determinam os sujeitos da relação jurídica, e o aspecto quantitativo, sendo este a base de cálculo em que a alíquota (percentual) será aplicada. Citando Geraldo Ataliba, Barreto (2005) assinala que, embora a hipótese de incidência possa ser vista com esse nível de detalhamento, dividida em cinco aspectos, o seu caráter unitário e indivisível não se altera, sendo a separação dos critérios apenas operação mental lógica.

4.1.1 ASPECTO MATERIAL

O “aspecto material da hipótese de incidência do ISS consiste em prestar serviço, não compreendido no art. 155, II” (BARRETO, 2005, p. 294). Esse critério é colhido do próprio texto constitucional, em seu art. 156, no entanto não diz respeito ao serviço em si, mas sim à prestação do serviço, o que restringe a sua abrangência. Deve-se considerar desse aspecto um verbo e seu respectivo complemento: “prestar serviço”. Ressalva-se que, conforme já abordado neste trabalho, ao se aprofundar o conceito constitucional de serviço, no campo de incidência do ISS apenas é considerado serviço aquele dotado de conteúdo econômico e realizado para terceiros; ou seja, não se considera aquele realizado em proveito próprio (BARRETO, 2005; PIVA, 2012).

O conceito de serviço pode ser extraído do direito civil do gênero da obrigação de fazer. Gonçalves (2006, p. 68 apud PIVA, 2012, p. 97) assim preleciona:

Obrigação de fazer abrange o serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realização de obras e artefatos ou prestação de fatos que tenham utilidade ao credor. A prestação consiste, assim, em atos ou serviços a serem executados pelo devedor. Pode-se afirmar, em síntese, que qualquer forma de atividade humana, lícita, possível e vantajosa ao credor, por constituir objeto da obrigação. [...] A obrigação de fazer é de prestar serviços, físicos ou intelectuais; aquela em que o trabalho é aferido pelo tempo, gênero e qualidade; o interesse do credor concentra-se nas energias do obrigado. Quando é realizar obra, intelectual ou material, como escrever um romance ou construir uma casa, interessa àquele o produto ou resultado final do trabalho do devedor.

Barreto (2005, p. 294) encontra nas palavras do Ministro Moreira Alves esclarecimento acerca do verbo e seu complemento (“prestar serviço”):

[...] em direito, o sentido normal da expressão serviço é a atividade que se realiza para terceiro, e não para si próprio, como também o imposto em causa não é devido sobre o transporte, que é sempre uma atividade de conteúdo econômico, mas sobre o serviço de transporte, a significar que não é qualquer transporte que dá margem a ele, mas, sim, aquele que caracteriza um serviço. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1984, p. 280).

O ISS não poderá incidir sobre serviços em potencial (aqueles que estão por ser realizados), mas apenas sobre fatos (algo que já ocorreu); por isso, não é um imposto sobre contratos, mas sim sobre fatos (BARRETO, 2005, p. 296).

O prestador também não precisa, necessariamente, ser habilitado para a execução do serviço; ou seja, o ISS independe de o prestador estar executando o serviço de forma regular conforme os padrões estabelecidos – por exemplo, aquele que presta serviços médicos, mesmo sem habilitação, sujeita-se ao ISS (BARRETO, 2005, p. 296).

A habitualidade é característica imprescindível para a correta incidência do imposto. A prestação do serviço esporádica, episódica, sem reiteração não concretiza a hipótese de incidência, embora exista a ressalva do art. 1º, *caput*, da Lei Complementar 116/2003, que assim consigna: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, **ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador**” (grifo nosso). Isso não significa que, por ser uma parcela pequena de toda a atividade empresarial do prestador, a prestação de serviço não seja tributada. O que a legislação quis garantir foi a incidência do ISS, ainda que o prestador do serviço o faça em menor proporção dentro de todas as espécies de trabalho que realiza (BARRETO, 2005, p. 297).

A fim de delimitar o critério material, a Constituição Federal reservou a abrangência dos serviços que se inserem na competência do ISS àqueles definidos em lei complementar. Em atendimento ao dispositivo constitucional, a lista de serviços consta na Lei Complementar n. 116/2003.

4.1.2 ASPECTO TEMPORAL

No momento da ocorrência do fato gerador decorrente da prestação do serviço, nasce a relação tributária entre sujeito ativo e passivo. Esse momento deve ser aquele previsto em lei. O Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 16, a seguinte redação:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (BRASIL, 1966).

A ressalva do art. 116 do CTN, que faculta ao legislador dispor de forma diversa sobre o momento do fato gerador, é possível apenas para momento posterior à ocorrência do fato, haja vista que não há tributo devido antes mesmo da existência de sua materialidade. No caso do ISS, trata-se de uma situação de fato, não podendo o imposto incidir sobre fatos potenciais ou mesmo sobre os contratos que regem as relações entre prestador e tomador do serviço, embora a relação se dê dentro do contexto contratual (BARRETO, 2005).

Confirmando o posicionamento de que o contrato apenas faz sugerir um dever de prestar serviço, e não a afirmação de que o serviço tenha sido prestado, José Eduardo Soares de Melo (2008) cita julgado do STF: “Tributário. Imposto Sobre Serviço. Contrato de construção celebrado com autarquia, que se transformou em empresa pública. Não é o momento da celebração do contrato que conta para a incidência, mas o da prestação dos serviços ao dono da obra” (Agravo Regimental nos Embargos de Declaração, AI 84.008-DF-Rel. Ministro Décio Miranda).

Os serviços que são realizados em um único momento não representam problema para definição do aspecto temporal, porquanto, nesse caso, considerar-se-á a ultimização ou conclusão integral do fato. No entanto, atenção deve ser dada àqueles serviços de execução continuada, pois variados são os momentos em que pode ocorrer o fato gerador. Esses serviços podem ser classificados em fracionáveis e não fracionáveis (BARRETO, 2005, p. 301).

Os serviços fracionáveis podem ser executados por etapas, fases ou trechos, ou ainda por período de tempo. Vejamos um exemplo de fracionamento de serviço por etapa. Na contratação de um serviço de construção civil para pavimentação de dez quilômetros de estrada, finaliza-se a última etapa de 1 quilômetro. Nesse caso, mesmo que não iniciadas as demais etapas, a tributação pode ocorrer pelo trecho concluído. Embora necessário à construção civil, o fracionamento não deve ser regra (na construção de uma escola, por exemplo, o serviço só terá sido prestado quando ocorrer a entrega total da obra). Contudo, alguns estudiosos defendem que, mesmo nesse último exemplo, possa haver tributação por etapas, com base em um cronograma de execução (cumpridas e aceitas pelo tomador como concluídas, essas etapas poderiam sofrer a incidência do ISS) (BARRETO, 2005, p. 301).

Há, ainda, o fracionamento por tempo, quando um serviço prestado por um longo período pode ser decomposto em períodos menores, como é o caso do serviço de

ensino, em que os estudantes, contratando um serviço anual, pagam mensalidades sobre as quais incide o ISS (BARRETO, 2005, p. 301).

4.1.3 ASPECTO PESSOAL

O aspecto pessoal trata da relação jurídica e tributária estabelecida entre duas pessoas, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Na sujeição ativa encontra-se o fisco, que é representado pelo ente político tributante. No caso do ISS, via de regra, o Município, ou Distrito Federal, do território em que é realizado o serviço é o sujeito ativo da relação, por expressa outorga constitucional, prevista no art. 156, III (BARRETO, 2005, p. 344-345).

Segundo Piva (2012, p. 109), o sujeito passivo é o prestador do serviço. Embora não apontado pela Constituição Federal (competência atribuída à lei complementar), extrai-se de forma implícita quem é o sujeito passivo, que pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato tributável. A autora, completa seu raciocínio citando Maria Rita Ferragut:

Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso entendemos que a escolha é infraconstitucional. [...] Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, que praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco. [...] São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição. Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o polo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou serpa contribuinte; se não, responsável. Não identificamos qualquer inconstitucionalidade nessa regra. (FERRAGUT, 2005 apud PIVA, 2012, p. 109).

4.1.4 ASPECTO QUANTITATIVO

O aspecto quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota, originando-se desse conjunto a determinação do valor do tributo devido. Extrai-se, para melhor compreensão, o conceito de base de cálculo de Valdir de Oliveira Rocha (1995, p. 103

apud BARRETO, 2005): “é a grandeza apta, à qual se aplica alíquota, para se quantificar o montante do tributo”.

A base de cálculo do ISS, salvo algumas exceções, é o preço do serviço, resultante de seu valor bruto, não incluídas parcelas relativas a juros, seguros, multa ou indenizações – eventuais descontos, por influenciarem decisivamente o valor do serviço, deverão ser computados (SABBAG, 2015, p. 1.115).

Base de cálculo diversa do preço do serviço que incide de forma única em um determinado período e com valor certo é o chamado ISS fixo (SABBAG, 2015, p. 1.115). Nesse caso, estão compreendidos os serviços de trabalho pessoal do próprio contribuinte e os das sociedades de profissionais.

A alíquota é o critério para determinar o *quantum* devido, é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo, no plano normativo; já no plano da relação jurídica, é a própria aplicação da alíquota, exatamente indicada na lei, sobre a base de cálculo conhecida, obtendo-se aí o valor do tributo apurado (BARRETO, 2005, p. 401-402).

Para fixação das alíquotas, a Consituição Federal, em seu art. 156, § 3º, I, estabeleceu a competência de lei complementar. Tal previsão constitucional se deu a fim de evitar, em relação às alíquotas máximas, o efeito de confisco e, em relação às alíquotas mínimas, a guerra fiscal entre os Municípios. Sobre a possível invasão da competência tributária dos Municípios quando da confecção da legislação complementar nacional, Souto Mario Borges (1975, apud BARRETO, 2005) entende que atribuir a lei complementar os limites das alíquotas não é o mesmo que, por meio dessa lei, impor ao municípios limitações ao poder de tributar, matéria de reserva constitucional; a função aqui é preservar o princípio da autonomia dos municípios e impedir o efeito de confisco.

A alíquota máxima de 5% foi inicialmente fixada pela Lei Complementar n. 100/99. A Lei Complementar n. 116/2003 manteve essa alíquota, no entanto sem estabelecer a alíquota mínima, tarefa que ficou a cargo da Emenda Constitucional n. 37/2002, que incluiu no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) o mínimo de 2%, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 (BARRETO, 2005, p. 404).

A alíquota mínima de 2% foi inserida recentemente no texto da Lei Complementar n. 116/2003, mediante inclusão do art. 8º-A pela Lei Complementar n. 157, de 30 de dezembro de 2016.

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (BRASIL, 2003).

Tal alteração visou o fim da guerra fiscal entre municípios que, a fim de atrair investimentos, realizavam alíquotas inferiores ao piso já fixado na CF/88, no ADCT. Ainda há exceção da alíquota mínima para os serviços de construção civil e transporte (subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa à LC 157/16), para as quais ainda será possível a concessão de isenções e benefícios fiscais (VIEIRA, 2017).

4.1.5 ASPECTO ESPACIAL

Os fatos ocorrem sempre em determinado momento e local. Para caracterização desse momento, na hipótese de incidência, utilizam-se os conceitos do aspecto temporal, enquanto que, para a determinação do local, o aspecto espacial, no âmbito da regra-matriz, contém os parâmetros e elementos necessários para a identificação do local da prestação do serviço e conseqüente definição do Ente competente para a sua cobrança.

O aspecto espacial se refere ao local onde se considera ocorrida a materialidade do tributo, ou seja, “o local no qual a ocorrência da materialidade é relevante” (PIVA, 2012, p. 102).

“A indicação do lugar em que se considera ocorrido o fato tributário designa-se aspecto espacial da hipótese de incidência” (BARRETO, 2012, p. 147). A importância do local considerado como ocorrido o fato tributário ganha relevo no âmbito do ISS, porquanto é necessário que, para a exigência tributária, a legislação a partir da qual dá origem à relação jurídico-tributária esteja devidamente surtindo seus efeitos dentro do seu campo de competência, ou seja, dentro dos limites territoriais do município (BARRETO, 2012).

O aspecto espacial não se confunde com a vigência territorial da lei, embora possam ser, por vezes, equivalentes, esta é a determinação do campo territorial da lei, já aquele é o lugar em que é considerado fato previsto na hipótese de incidência. De maneira geral, “o critério espacial do ISS pode ser entendido como o local da prestação do serviço” (PIVA, 2012, p. 103).

O local da prestação do serviço, embora pareça ser simples a sua identificação, a partir da ficção jurídica criada, inicialmente pelo Decreto-Lei n. 406/68 e, posteriormente, mantido e ampliado pela Lei Complementar n. 116/2003, tornou-se, para alguns serviços da lista anexa, difícil tarefa a ser realizada, ainda mais em relação à identificação da sujeição ativa, não por menos, tendo em vista a intenção dos municípios de arrecadar tributos e dos contribuintes querendo pagar menos impostos, a “guerra fiscal” se instala nessa celeuma em que, inclusive a jurisprudência se mostra oscilante quanto à definição da causa (SABBAG, 2015).

O aspecto espacial estava previsto no art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68, o qual considerou como o local da prestação do serviço o município do estabelecimento prestador, excetuando-se os serviços de construção civil e exploração de rodovia com cobrança de preço, ambos consideravam o local onde fosse prestado ou consumido o serviço. Com a edição da Lei Complementar n. 116/2003 que revogou o art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68 a regra passou a ser o “município do estabelecimento do prestador, ou, na falta deste, o do domicílio do prestador”, trazendo 22 incisos admitindo exceções que são considerados o local da prestação do serviço como o município da prestação (SABBAG, 2015). Das 22 exceções, apenas 20 estavam em vigor, pois os incisos X e XI foram vetados. Atualmente, conforme alteração promovida pela Lei Complementar n. 157/2016, foram incluídas mais 3 exceções.

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (BRASIL, 1968)

Art. 3º 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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV [...] (BRASIL, 2003)

A problemática que comporta o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS é tema central deste trabalho, de modo que se registram, neste momento, apenas considerações gerais do referido aspecto. Assuntos que permitirão uma análise acurada para o debate – como a lei complementar tributária e a autonomia municipal, o conceito de estabelecimento prestador, o princípio da territorialidade e da extraterritorialidade e entendimentos jurisprudenciais – serão apresentados no próximo capítulo, com o objetivo de semear ideias para a determinação do local da incidência tributária.

5 A LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA NA DETERMINAÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL

A lei complementar tributária exerce duas funções: a) completar as regras da constituição; e b) estabelecer normas gerais de direito tributário. O primeiro caso ocorre quando ela dispõe sobre conflitos de competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (CF, art. 146, I), demarcando o campo de incidência do ISS e ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), ou do ISS e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e regulando as limitações constitucionais do poder de tributar (CF, art. 146, II). Quando estabelece normas gerais de direito tributário, aumenta o grau de detalhamento dos tributos para a utilização por lei ordinária (MACHADO, 2010, p. 159). A função que se abordará com maior detalhamento neste trabalho será a segunda citada, tendo em vista a regulamentação primordial do ISS em legislação complementar federal estabelecer parâmetros para a fixação do local de incidência do imposto, embora essa fixação tenha como objetivo atenuar os conflitos de competência entre Municípios.

Chimenti (2012) explica que “há conflito de competência quando um ente político desrespeita a esfera de competência de outro. Cabe à lei complementar dispor sobre os conflitos (art. 146, I, da CF)”. O autor apresenta uma importante diferença entre os conceitos de bitributação e *bis in idem*. O primeiro se refere à cobrança do mesmo tributo por dois entes políticos diferentes; já o segundo se refere à cobrança do mesmo tributo, mais de uma vez, pelo mesmo ente político, pela mesma causa.

Os conflitos de competência a que se volta a atenção neste trabalho se referem àqueles ocorridos entre Municípios, e não entre as pessoas políticas de esferas de governo diferentes (União/Estados/DF/Municípios). Embora a própria Constituição Federal tenha vinculado o aspecto espacial do ISS, de forma implícita, ao local da prestação do

serviço e as legislações municipais tenham competência apenas sobre o território do respectivo ente, não são raros os casos em que os contribuintes são cobrados pelo mesmo fato gerador por dois municípios diferentes. O problema ocorre quando os prestadores de serviços estão estabelecidos ou domiciliados em um município e prestam serviço em outro. A fim de evitar esses conflitos, a Carta Magna outorgou ao Congresso Nacional a competência para edição de leis complementares para dispor sobre os conflitos de competência e sobre normas gerais de direito tributário. Para dirimir os problemas envolvendo o ISS, o critério espacial foi definido – inicialmente pelo Decreto-Lei n. 406/68, “a”, art. 12 –, ficando definido como local da prestação “o do estabelecimento prestador”. Posteriormente, tal dispositivo foi revogado pela Lei n. 116/2003, com nova previsão sobre o local de incidência, no art. 3º e seus incisos (BARRETO, 2005).

A lei complementar tributária, ao estabelecer normas gerais de direito tributário, não fere a autonomia dos municípios. Conquanto a competência outorgada pela Constituição tenha sido em prol deles, e não da União, ao exercer sua função prevista na constituição, nem restringindo nem ampliando o poder de tributar dos municípios, apenas dirimindo conflitos, a lei complementar mantém e harmoniza a plena autonomia desses entes. Consoante problemática já lançada neste trabalho, o local do fato gerador e o sujeito ativo da relação tributária, elementos centrais deste debate, são mais bem especificados pela lei complementar, comprovando assim o exercício de sua competência ao estabelecer normas gerais de direito tributário (PIVA, 2012).

Ainda que implicitamente a Constituição vincule o aspecto espacial do ISS ao local da prestação do serviço, o legislador infraconstitucional, na lei complementar tributária, elegeu outros critérios que permitam maior segurança na definição do local de incidência, visando diminuir os conflitos de competência – até porque não há vedação no texto maior para tal providência. Poderão ser eleitos como critério espacial do ISSQN: a) o estabelecimento prestador do serviço ou, de forma subsidiária, o domicílio deste; b) o estabelecimento do tomador do serviço; e c) o local da prestação (PIVA, 2012, p. 114).

Trazendo considerações gerais sobre o aspecto espacial, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 289 apud PIVA, 2012, p. 147) assim esclarece:

Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos, no plano de direito positivo brasileiro, é uma dose maior ou menor de esmero na

composição dos critérios espaciais, de tal modo que alguns são elaborados com mais cuidado que outros. Todavia, ainda que aparentemente pensemos ter o ente político se esquecido de mencioná-lo, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que ocorreu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo.

6 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ESTABELECIMENTO PRESTADOR E SUA FUNÇÃO DETERMINADORA DO LOCAL DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em muitos tipos de serviços é difícil precisar o local onde se concretizaram, porém há fragmentos, coordenadas, indícios de onde possam ter ocorrido. Como local de possível ocorrência do fato jurídico tributário tem-se o local do estabelecimento prestador, o local do estabelecimento tomador ou o local da execução do serviço (PIVA, 2012, p. 148).

Para a compreensão do estabelecimento prestador como regra geral, deve-se entender, a partir de algumas considerações, o conceito e características de estabelecimento. Segundo Barreto (2005, p. 315), não deixam de ser estabelecimentos as sucursais ou agências por terem maior ou menor poder de representação; seu grau ou intensidade não é suficiente para descaracterizar a condição de estabelecimento:

Estabelecimento é unidade econômica. Enquanto empresa é a atividade organizadora, produtora de bens ou da prestação de serviços, o estabelecimento é o promotor das ações ou movimentos da empresa. Estabelecimento não é a empresa: é seu órgão, o promotor das suas ações ou movimentos. [...] é o complexo de meios idôneos, materiais ou imateriais, pelos quais o prestador do serviço explora determinada atividade [...]

O estabelecimento prestador, tal como definido em lei, deve ser entendido como:

O local em que o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, compreendendo, nessa definição, o complexo de coisas que venham a configurar o núcleo habitual do exercício da atividade, pressupondo gerência e administração mínimas e que sejam aptas à atividade econômica de prestar serviços ou, na existência de local com tais especificações, o domicílio do prestador. (PIVA, 2012, p. 148).

Embora o Decreto-Lei n. 406/68 tenha trazido a regra do estabelecimento prestador, não houve definição legal para o termo. Somente com a edição da Lei Complementar n. 116/2003 é que surgiu tal definição:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador 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).

Ainda sobre o estabelecimento prestador do serviço ou o domicílio do prestador, conforme definição alhures exibida, é necessário investigar minúcias de tal termo, de modo a melhor compreendê-lo.

Estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se der a prestação de serviços. O porte do estabelecimento, o modo pelo qual se desenvolve a prestação, a dimensão dos poderes administrativos, a existência de subordinação a outro de maior relevo, fatores irrelevantes para caracterizar um estabelecimento, também o são para a tipificação de estabelecimento prestador. Em outras palavras, configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se tratar de matriz, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie). (BARRETO, 2003 apud PIVA, 2012, p. 126-127).

O “estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se der a prestação dos serviços”. A caracterização de estabelecimento prestador não depende de características como o porte do estabelecimento, a dimensão dos poderes administrativos e a existência ou não de subordinação (matriz, sede, filial sucursal, agência, loja, escritório ou outra denominação) (BARRETO, 2005, p. 316).

A regra do local do estabelecimento prestador é um critério que “está totalmente de acordo com os parâmetros constitucionais, pois o estabelecimento prestador faz uma conexão territorial ao elemento material da hipótese de incidência tributária”. Esse critério deve ser sopesado com as outras duas possibilidades, quais sejam, local da prestação do serviço e local do estabelecimento do tomador dos serviços, sempre em consonância com eventuais exceções da lei complementar. Ademais, não há impedimento na Constituição para eleição do critério que estabelece a regra do aspecto espacial, haja vista a intenção do legislador de solucionar ou atenuar os conflitos de competência (PIVA, 2012, p. 131-133).

O legislador infraconstitucional, ao eleger como local de prestação de serviços o local do estabelecimento prestador, assim o fez por considerar este como provável local da ocorrência do fato gerador, visto que o critério para caracterizar tal estabelecimento leva em consideração todos os elementos envolvidos na atividade de prestar serviço, fazendo uma conexão dos aspectos territorial e material. Dessa forma, Susy Gomes Hoffmann (2005 apud Piva, 2012, p. 149) assim ensina:

Para a gama de serviços em que não é possível indicar, com precisão, o local da prestação de serviços, entendemos perfeitamente válida a eleição do legislador federal, ao indicar regra segundo a qual a competência para a cobrança do ISSQN seria do Município em que o prestador de serviços está estabelecido, como no caso, por exemplo, da prestação de serviços de entrega de encomendas.

Contrariamente à opinião acima descrita, há aqueles que criticam a ficção jurídica que vincula o local de prestação do serviço ao local do estabelecimento prestador. Melo (2008) defende que a referida situação cria uma situação de extraterritorialidade da lei municipal, vista dessa forma até mesmo como inconstitucional, desprestigiando os postulados da legalidade e da tipicidade cerrada. Argumenta que o dispositivo da lei complementar é um instrumento para uma situação falsa, pois a lei não pode mudar os conceitos e princípios lógicos da hipótese de incidência, e que seria devido o imposto apenas no local da efetiva prestação do serviço.

O Decreto-Lei n. 406/68 foi o que inicialmente criou regras gerais para o ISS, entre elas, aquela prevista no art. 12, alíneas “a”, “b” e “c”. A referida norma foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como categoria de lei complementar. Para a definição do local em que o imposto é devido, o primeiro critério dessa regra foi o do estabelecimento prestador ou, na falta deste, o do domicílio do prestador. O segundo critério foi o local da prestação do serviço, apenas nas hipóteses previstas nas alíneas “b” e “c”, as quais se caracterizavam pelo serviço de construção civil e exploração de rodovias por meio da cobrança de preço aos usuários (PIVA, 2012; SABBAG, 2015).

Com ideia contrária à norma do Decreto-Lei n. 406/68, Roque Antônio Carraza (1978, p. 56 apud PIVA, 2012, p. 116) argumenta que tal regra restringe o exercício da competência tributária dos Municípios. Defende que a regra geral deve considerar apenas o local onde o serviço for efetivamente prestado. Maçal Justen Filho (1985 apud PIVA, 2012, p. 116), alega a inconstitucionalidade do art. 12, por afronta ao princípio constitucional da territorialidade.

7 OS PRINCÍPIOS DA TERRITORIALIDADE E EXTRATERRITORIALIDADE E SUAS POSSIBILIDADES DIANTE DO ISSQN

De acordo com Paulsen (2017), consoante se possa concluir da própria repartição de competências extraídas do pacto federativo, cada ente político detém atribuição

para exercer sua competência tributária dentro dos seus limites territoriais. Dessa forma, portanto, se caracteriza o princípio da territorialidade.

Vale destacar que normalmente o aspecto espacial é identificado com o território do ente tributante, o que se impõe inclusive para evitar invasão de competência tributária entre Estados-Membros ou entre Municípios. O STJ entende, por exemplo, que o Município competente para cobrar o ISS é aquele em cujo território foi efetivamente prestado o serviço, independentemente de onde seja a sede do estabelecimento prestador STJ, (AgRgAg 763.269 e AgRgAg 747.266). Diz-se, pois, que se segue o princípio da territorialidade. Mas nos tributos federais, pode haver dispositivo expresso em sentido contrário, sem vício de inconstitucionalidade. No IR, por exemplo, a extraterritorialidade está prevista no art. 43, § 2º, do CTN, embora reste amenizada por tratados internacionais que procuram evitar a bitributação. (PAULSEN, 2017, p. 205-206).

Não se pode cobrar tributo fora da área territorial de competência da pessoa política, independentemente da zona de influência. A exigência deve se limitar ao território da entidade tributante, sob pena de se veicular uma extraterritorialidade, somente admissível por lei complementar ou convênio, conforme o art. 102 do CTN (SABBAG, 2017). Assim, a extraterritorialidade é possível nas seguintes hipóteses:

Desde que haja convênio entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno interessadas (Distrito Federal, Estados e Municípios), ou desde que existam tratados ou convenções firmados pela União.
É importante enaltecer que o convênio deve ter pertinência com as pessoas políticas interessadas, ou seja, uma questão de ISS levará à assinatura de um convênio entre os dois municípios interessados, enquanto uma questão de IPVA avocará o convênio firmado entre os dois estados-membros envolvidos. (SABBAG, 2017, p. 908- 909).

Na mesma obra, Sabbag (2017), trazendo maior consistência ao tema, cita as palavras de Ruy Barbosa Nogueira (1995) e Fernando Henrique Costa Roxo da Fonseca (2002):

O art. 102 trata da vigência das legislações estaduais do Distrito Federal e dos Municípios fora de seus territórios no País, em razão do nosso sistema federativo, deixando claro que esta extraterritorialidade dentro da Federação depende de convênios e das normas gerais federais. (NOGUEIRA, 1995 apud SABBAG, 2017, p. 908-909).

Este artigo possibilita, de forma, excepcional, a aplicação de norma tributárias fora de seu território, admitindo assim, o caráter extraterritorial nos termos dos convênios

ou em obediência às leis complementares. (FONSECA, 2002 apud SABBAG, 2017, p. 908-909).

8 O ENTENDIMENTO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O LOCAL DA DETERMINAÇÃO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN

Piva (2012) argumenta em sua obra que, embora tenha sido realizada pesquisa nesse sentido, não foi encontrada qualquer declaração pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da inconstitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68. Todavia, o STJ possui farta jurisprudência sobre a interpretação do referido artigo, demonstrando-se, à época, oscilante em suas decisões entre a prevalência da regra geral insculpida no art. 12 e aquela prevista no princípio da territorialidade. Tais demandas judiciais originaram-se de casos de fraude, situação em que determinado prestador de serviço se estabelecia em um Município e prestava serviço em outro, apenas para se beneficiar de uma alíquota menor, pagando assim um valor menor do imposto (SABBAG, 2015; PIVA, 2012).

Algumas decisões do STJ, antes do emblemático julgamento dos Embargos de Divergência no ano de 2000, merecem ser aqui destacadas a fim de se expor os diferentes posicionamentos da jurisprudência da referida corte. Apresentam-se, primeiramente, aqueles em que se reconheceu como legítima a regra prevista no art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68:

[...] ISS. Transporte de Pedra. Competência para Cobrança. [...] Competente para cobrar o ISS é o Município onde a empresa prestadora do serviço se instala para executá-lo, mesmo que seja em caráter precário ou temporário. Recurso Improvido. (REsp 6.679/ES, Rel. Min. César Asfor Rocha, 1ª. T., DJ 04/10/1993 p. 20502). (BARRETO, 2005, p. 331).

Tributário. ISS. Competência para sua exigência. Sede do estabelecimento prestador. A competência para exigir ISS é do município onde estabelecida a empresa prestadora. Recurso improvido. (STJ, Recurso Especial nº 17.648-0 – SP, Relator Min. César Asfor Rocha – j. 29.11.93). (BARRETO, 2005, p. 331).

Tributário. ISS. Local do recolhimento. Serviços de paisagismo. Obra já concluída. A regra geral sobre a competência para instituir o Tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos de construção civil, em que a competência se desloca para o local da prestação. (Ac. un. Da 2ª T. do STJ – Resp. 16.033-0-SP – Rel. Min. Hélio Mosimann – j. 14.12.94). (BARRETO, 2005, p. 331).

Em sentido diferente, ou seja, entendendo o STJ que o local em que é devido o ISS é o local da efetiva prestação do serviço, são os julgamentos a seguir:

TRIBUTÁRIO. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68. **Embora a lei**

considere local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. O local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (Município) o poder de tributar as prestações 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 se pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente. (STJ, 1ª Turma, Resp. 54.002-PE (9400280017), Rel. Min. Demócrito Reinaldo. Decisão: por unanimidade, negar provimento ao recurso - j. de 5-4/1995). (SABBAG, 2015, p. 1.095, grifo nosso).

TRIBUTÁRIO – ISS – SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA – MUNICÍPIO COMPETENTE PARA EXIGIR – LOCAL DA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR – INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI 406/68 – PRECEDENTES. – Consoante iterativa jurisprudência desta eg. Corte o Município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele Município o poder de tributar os serviços ocorridos em seu território. – Executados os serviços de composição gráfica em estabelecimentos localizados em outros municípios, não tem a Municipalidade de Curitiba competência para exigir ISS referente a esses fatos geradores. – Recurso especial não conhecido. (Resp. 252.114/PR, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 02.12.02) (BRASIL, SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2002).

Após o julgamento de diversos casos abordando o tema do local em que era devido o ISS, o STJ firmou jurisprudência no sentido de adotar como o local devido do imposto o da efetiva prestação do serviço, embora a legislação (art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68) tenha descrito de forma diversa; a interpretação que se pode dar, consoante o texto constitucional, é a da aplicação do princípio da territorialidade. Todavia, extrai-se desse entendimento a intenção do julgador de evitar ou combater a fraude ou simulação dos contribuintes que, para pagar menos imposto, se estabeleciam em um município diverso daquele em que prestavam serviço. A respeito dessa situação, Susy Gomes Hoffmann (2004, p. 84 apud PIVA, 2012, p. 117) assim demonstra:

A posição consolidada do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que o ISSQN é devido no local da prestação de serviços.

Ao verificar-se grande parte de tais decisões, constata-se que os traços condutores de tais decisões foram: a) evitar fraude tributária, posto que muitas empresas, fundamentadas no comando do Decreto-Lei n. 406/68, estabeleciam-se de forma fictícia em Municípios com alíquotas baixas de ISSQN, mas prestavam serviço em outros Municípios, bem como b) evitar distorções que acabavam por trazer inúmeros prejuízos a determinados Municípios.

Portanto, diante da vigência do art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68, o STJ assim fixou seu entendimento:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES. I. Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços –, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea “a”, do Decreto-Lei n. 406/68. II. Embargos rejeitados. (EREsp 130.792/CE rel. Min. Ari Pargendler, rel. p/ Acórdão Min. Nancy Andrighi, 1ª T., j. 07-4-2000). (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2000).

Criticando a jurisprudência do STJ, Misabel Abreu Machado Derzi (2004, p. 57 apud PIVA, 2012, p. 122) afirma ter o STJ negligenciado a outorga constitucional ao legislador da lei complementar, ficando este com a liberdade de eleger critério espacial diferente do local da execução do serviço, desde que se mantenha a conexão com o território municipal. Susy Gomes Hoffmann (2004 apud PIVA, 2012, p. 122) afirma que: “tal entendimento do Superior Tribunal de Justiça, ao dar interpretação à competência tributária do ISSQN, contrariou, parcialmente, o artigo 12 do Decreto-Lei 406/68”.

No entanto, no sentido do entendimento do STJ estão renomados doutrinadores, como Aires Fernandino Barreto, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carraza que a seguir esclarece:

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) é sempre devido (e não é só no caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado. É nesse Município, também, que devem ser cumpridos, pelo contribuinte, ou por terceiros a ele relacionados, os deveres instrumentais tributários. (CARRAZA, 1978, p. 158 apud PIVA, 2012, p. 123).

José Eduardo Sores de Melo, embora defenda que o aspecto espacial do ISSQN deva ser vinculados ao local da efetiva prestação do serviço, observa a jurisprudência do STJ da seguinte forma:

A jurisprudência do STJ incorre em antinomia constitucional, porque, se de um lado prestigia o princípio da territorialidade da tributação, harmonizado com o princípio da autonomia municipal (competência para exigibilidade de seus próprios impostos); de outro, ofende o princípio da legalidade, uma vez que se choca com a clareza do preceito do Decreto-Lei nº 406/68, face ao que competirá ao STF solucionar o impasse afeto à constitucionalidade do preceito em comento. (MELO, 2008, p. 192).

Sabe-se que, embora se tenha até aqui descrito o entendimento da jurisprudência do STJ sobre o tema, o Decreto-Lei n. 406/68 teve seu art. 12 revogado com o advento da Lei Complementar n. 116/2003. A referida lei, na tentativa de solucionar o tema,

disciplinou o aspecto espacial em seu art. 3º, porém sem alterar a regra geral já existente na legislação anterior. Com uma mescla de critérios, podem-se destacar três características básicas: I) manteve-se o critério do estabelecimento prestador do serviço ou do domicílio; II) trouxe-se uma lista de vinte exceções em que o serviço deverá ser considerado prestado no local em que é executado; e III) incluiu-se a substituição tributária, objetivando que o tomador dos serviços torne-se responsável pelo pagamento do tributo (PIVA, 2012, p. 124).

Após a criação da Lei Complementar n. 116/2003, o STJ novamente se pronunciou sobre o tema no julgamento do Recurso Especial n. 1.117.121, que foi incluído como representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil. Analisou o local da prestação de serviços de construção civil e ensejou também abordar o tema da adoção do estabelecimento prestador como regra geral do critério espacial do ISS, de forma que representou uma virada de entendimento na jurisprudência daquela corte (PIVA, 2012, p. 150-151).

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).

[...] **Com a edição da Lei Complementar 116/2003 houve alteração de entendimento em relação ao local de recolhimento do ISS sobre os serviços prestados, porque foi profundamente alterado o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, revogado pelo novo diploma que, atendendo à reivindicação dos contribuintes, consignou o lugar da sede da empresa como o local de recolhimento do ISS.** Entretanto, em relação à construção civil abriu uma exceção para considerar, como antes, o local da prestação do serviço, como deixa claro o teor do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003: [...] Assim, a partir da LC 116/2003, temos as seguintes regras:

1ª) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas;

[...] 3ª) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção. [...] (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2009).

Ainda, em julgamento posterior ao acima transcrito, o STJ reforçou o entendimento segundo o qual após a edição da LC n. 116/2003, como regra, o ISS é devido no

local do estabelecimento prestador (PIVA, 2012, p. 152-153), conforme se depreende do Recurso Especial n. 1.160.253, a seguir parcialmente transcrito:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, **a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços.** [...]

VOTO

A situação em apreço envolve, mais uma vez, a discussão em torno do Município competente para a cobrança de ISS.

O Decreto-Lei 406/68 havia estipulado, como regra geral, que o ISS seria devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta desse estabelecimento, o do domicílio do prestador.

Interpretando essa previsão normativa, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a exação tributária incide no local onde efetivamente foi prestado o serviço. Esse posicionamento foi manifestado com o objetivo maior de se evitar a "guerra fiscal" entre os Municípios, sendo uma resposta aos contribuintes que se instalavam apenas formalmente em determinada localidade com a finalidade de se beneficiar com menores alíquotas tributárias.

Nesses julgados, o STJ adotou a tese de que a lei municipal apenas pode ser aplicada nos limites territoriais do respectivo ente da federação, sujeitando-se ao princípio da territorialidade. Dessa feita, admitir a extraterritorialidade da norma municipal feriria o pacto federativo.

Aderiu-se, também, à corrente doutrinária a qual defende que a Constituição Federal, ao prever a hipótese de incidência do ISS como a atividade de "prestar serviço", reconheceu implicitamente que o tributo apenas pode ser cobrado no local em que concretizado o fato gerador.

Todavia, não é tão simples fixar como critério delimitador da competência tributária a localidade onde o serviço é desempenhado, pois nem sempre a obrigação de fazer se resume a um único ato, havendo situações nas quais a atividade é fracionada em várias etapas executadas em lugares diversos.

Por outro lado, **a Constituição Federal, a meu ver, não previu com rigidez que o ISS apenas poderia ser cobrado pelo Município situado no local em que efetivamente foi realizado o serviço. Da análise das demais normas constitucionais aplicáveis à espécie, observa-se justamente a possibilidade de a Lei Complementar estabelecer as normas gerais sobre direito tributário e disciplinar os conflitos em matéria tributária.**

[...] **Como se observa, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços.**

[...] **Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.** [...]

(STJ - REsp: 1160253 MG 2009/0188086-8, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 10/08/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/08/2010) (grifo nosso) (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2010).

8.1 Conclusões sobre a determinação do local da incidência tributária do ISSQN diante da doutrina e jurisprudência

Verifica-se, mesmo depois de anos, uma mudança no entendimento do tema pela jurisprudência dominante, que tinha opostamente declarado que o critério espacial dava-se por aquele compatível com o princípio da territorialidade, ou seja, por tal critério entendia-se ser devido o ISS no local da prestação do serviço.

O critério espacial do estabelecimento prestador deve ser aplicado como regra geral, pois, caso seja considerado como uma regra exclusiva, poderá modificar a realidade fática – nesse caso, admitir que em qualquer hipótese apenas se considere a regra geral implica negligenciar as exceções que o legislador previu, haja vista a peculiaridade de cada serviço (PIVA, 2012).

Quando se tem indícios, subsídios para caracterizar o estabelecimento prestador, aplica-se a regra geral; no entanto, nas situações em que o estabelecimento prestador não venha a preencher determinados requisitos, utiliza-se a regra do domicílio prestador, de forma subsidiária. Tem-se assim um critério residual para caracterizar o local em que é devido o ISS – local em que, conseqüentemente, responde o prestador pelos deveres jurídicos e obrigações (PIVA, 2012, p. 132).

Machado (2015, p. 534) levanta a questão de que, por ter o ISS natureza imaterial (prestar serviço), muitas vezes é difícil determinar onde efetivamente o serviço é prestado. Explica que o critério para determinar o município competente para a cobrança é aquele que faz a vinculação com o estabelecimento prestador, criado por ficção jurídica para resolver as questões atinentes ao tema de conflitos de competência.

Oliveira (2011) inicialmente defende que, pelo princípio da territorialidade, a lei instituidora do imposto apenas possui validade no território do ente que a emanou. Para o ISS, o imposto é devido no local onde o serviço é prestado. O autor reconhece, no entanto, que a ficção jurídica criada pretende focar o prestador do serviço, detentor da capacidade tributária evidenciada pelo preço do serviço pago, devendo o estabelecimento prestador ser o correspondente ao aspecto espacial. Classifica a solução como lógica e racional, pois força o prestador a cumprir suas obrigações, evitando que ele se estabeleça em determinado município apenas para pagar menos impostos, sendo que a prestação se dá normalmente em outros municípios.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ISSQN é um imposto municipal que incide sobre a prestação de serviços, os quais se encontram relacionados na lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003, que também disciplina normas gerais do referido imposto.

O aspecto espacial, principal elemento para a determinação do local da incidência tributária, possui três critérios eleitos pela lei complementar: a) o estabelecimento prestador ou o domicílio deste; b) o estabelecimento do tomador; e c) o local da prestação dos serviços.

O princípio da territorialidade previsto na Constituição, segundo a doutrina, indica que o local da incidência do ISS é o do local da prestação do serviço. Contudo, à lei complementar foi atribuído dirimir os conflitos de competência e estabelecer regras gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, I e III, CF/88). Desse modo, tais atribuições formam a sustentação para a legitimidade de o critério espacial ter sido eleito por ela, via de regra, como o estabelecimento prestador.

Inicialmente o ISS foi regulado pelo Decreto-Lei n. 406/68, que já previa a regra geral do estabelecimento prestador como critério de eleição do aspecto espacial, comportando apenas duas exceções. Nessa época, a jurisprudência do STJ assentou o entendimento de que o imposto era devido no local da ocorrência do fato gerador, ou seja, onde o serviço é prestado, com fundamento no princípio constitucional da territorialidade e sob a justificativa de que muitos contribuintes praticavam fraude ao se estabelecer em um município diverso daquele em que prestavam seus serviços, apenas para pagarem menos impostos. Posteriormente, com a edição da Lei Complementar n. 116/2003, o principal critério espacial continuou sendo o do estabelecimento prestador, porém com maior número de exceções que caracterizam a incidência do imposto no local da prestação do serviço ou do estabelecimento do tomador. A referida alteração tentou evitar os conflitos de competência, principalmente apresentando as exceções à regra geral do aspecto espacial, correspondentes àqueles serviços em que há maior dificuldade de definir o exato local de recolhimento do imposto, por imprecisão na definição do local de sua prestação. Nesse passo, a jurisprudência do STJ mudou o entendimento sobre o caso, passando a reconhecer o estabelecimento prestador como regra geral a ser adotada para o local da incidência do ISS.

Pode-se entender que o critério espacial natural do ISS é o do local da prestação do serviço, porém a lei complementar elegeu outro critério na tentativa de solucionar conflitos de competência. Deve, portanto, o sujeito ativo ter cautela para não extrapolar os parâmetros da lei nacional, ao editar suas leis locais, principalmente na retenção do substituto tributário que já recolhe o tributo em outro local. Sendo assim, entende-se pelo reconhecimento de que o ISS incide no local do estabelecimento prestador, desde que este reúna as condições previstas em lei para a devida caracterização do estabelecimento, atentando-se para as exceções trazidas pelos incisos do art. 3º da LC n. 116/2003.

Reconhece-se, assim, que a substituição do aspecto espacial natural por aquele eleito pelo legislador infraconstitucional está de acordo com o arquétipo constitucional, e a alternativa escolhida pelo legislador para solucionar os conflitos de competência é válida diante da problemática e do grande número de municípios existentes no país.

ISSQN AND THE SPACE CRITERIA FOR THE DETERMINATION OF THE TAX INCIDENCE

Lucas Valente Favaretto

ABSTRACT

The main objective of this study is the analysis of the spatial criterion for determining the tax incidence of the Tax on Service of any Nature under the prism of the conflict of jurisdiction existing between Municipalities when the service provided in a Municipality other than the provider is established. Before the different doctrinal and jurisprudential understandings on the subject. For that, initially, brief considerations were made on the ISSQN, presenting its constitutional forecast, the concept of service and establishment provider, essential for understanding the material and spatial aspect of the tax, respectively, for which were explained in detail on the point of doctrinal and jurisprudential view. The change in the jurisprudential understanding of the place of tax incidence when the Decree-Law n. 406/68 and after the advent of Complementary Law n. 116/2003. In the end, it was understood that the general rule of the ISS's spatial criterion should be considered to be that of the provider, provided that it meets the conditions established by law for proper characterization, taking into account the exceptions brought by Subsections of art. 3 of LC n. 116/2003, given that the alternative chosen by the legislator to resolve conflicts of jurisdiction is valid in view of the problem that has arisen and which is also due to the large number of municipalities in the country.

Keywords: ISSQN. Provider establishment. Place of tax incidence. Spatial aspect. Matrix rule.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev. e atual. e ampl. Salvador: Juspodium, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2. ed. Ver. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Código tributário nacional**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm >. Acesso em: 20 mar. 2017.

_____. **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: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm >. Acesso em: 23 mar. 2017.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao compilado.htm >. Acesso em: 20 mar. 2017.

_____. **Lei n. 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: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm >. Acesso em: 2 abr. 2017.

_____. **Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm >. Acesso em: 15 abr. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n. 101.339-7-SP, Ac. de 14 de março de 1984, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, in STF, Lex, Vol. 68, p. 280.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de divergência em recuso especial EREsp 130.792/CE**. Relatora Nancy Andrighi. Brasília, 7 de abril de 2000. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7995376/embargos-de-declaracao-nos-embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-edcl-nos-eresp-130792-ce-1997-0090500-4-stj> >. Acesso em: 17 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial (REsp) 252.114/PR**. Relator Min. Francisco Peçanha Martins. Brasília, 2 de dezembro de 2002. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7543723/recurso-especial-resp-252114-pr-2000-0026431-8-stj/certidao-de-julgamento-13151755> >. Acesso em: 18 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial (REsp) 1.117.121**. Relatora Min. Eliana Calmon. Brasília, 29 de outubro de 2009. Disponível em: < <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900908260&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> >. Acesso em: 18 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial (REsp) 1.160.253/MG**. Relator Min. Castro Meira. Brasília, 19 de agosto de 2010. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br> >. Acesso em: 20 jul. 2017

_____. Supremo Tribunal Federal, **Ação direta de inconstitucionalidade ADI n. 3.089**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 13 de fevereiro de 2008. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539087> >. Acesso em: 23 jul. 2017.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo aurélio século XXI**: dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **ISS**: Doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Direito tributário municipal**: sistema tributário municipal. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **A lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS - Aspectos teóricos e práticos**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos municipais: ISS, ITBI, IPTU** - comentários doutrina, jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código tributário nacional**: anotações à Constituição, ao código tributário nacional e às lei complementares 87/1996 e 116/2003. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VIEIRA, Lorena. **As alterações na lei do ISS promovidas pela LC 157.** 26 de Janeiro de 2017. Disponível em: < <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI252452,41046-As+alteracoes+na+lei+do+ISS+promovidas+pela+LC+157>>. Acesso em: 25 jul. 2017.