

1. Introdução

O trabalho proposto tem como foco a investigação sobre a (im)possibilidade de incidência do ISS sobre multa, juros de mora e correção monetária decorrentes do inadimplemento do pagamento devido ao prestador de serviço que, segundo algumas legislações municipais comporiam o preço do serviço .

Assim, o objeto de estudo inicialmente perpassa sobre a discussão a respeito dos elementos que compõem o preço que serve de parâmetro para fixar a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, comumente denominado de ISS, tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal cujos delineamentos estão expostos no artigo 156, inciso III, e em seu parágrafo terceiro, da Constituição Federal.

Inobstante a competência municipal e distrital para a instituição do ISS cabe à União, pela via da lei complementar, definir os contornos legais a serem observados pelas respectivas pessoas instituidoras, bem como as hipóteses de incidências, ou mais especificamente indicar a lista de atividades que se enquadraram como serviços tributados, conforme Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.

No que diz respeito a base cálculo do ISS é possível extrair do artigo 7º da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003 que o preço do serviço cobrado pelo prestador é o parâmetro sobre o qual recairá a alíquota correspondente.

Destaque-se ainda que no contexto da Lei Complementar 116/2003 a única limitação do alcance do conceito de base de cálculo é encontrada nos itens 7.02 e 7.05 da sua lista de serviços, quando exclui a incidência do ISS algumas prestações relativas a serviços de engenharia e arquitetura.

A norma geral, portanto, traz um conceito de base de cálculo aparentemente objetivo, de forma que, sem maiores dificuldades seria possível a qualquer intérprete, diante do enunciado do indigitado artigo 7º, inferir que o preço cobrado ao tomador da prestação do serviço seria a base de cálculo necessária à apuração do tributo a ser recolhido.

Entretanto, tendo em vista a competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituir o ISS, e por via consequência regulamentar a sua cobrança, verificou-se que, no que tange à definição de base de cálculo, as legislações municipais ampliaram o conceito de preço

do serviço para poder abarcar todo e qualquer situação ou elemento financeiro, econômico e demais insumos que possam estar no entorno da prestação do serviço.

Na verdade, o que inicialmente se apresentava simples, nos moldes consignados no artigo 7º da Lei Complementar 116/2003, tornou-se objeto e causa de uma ampla discussão na doutrina e nos tribunais, cujo tema central gira em torno dos insumos e elementos econômicos e financeiros que, segundo cada legislação municipal, devem, ou não, compor a base de cálculo do ISS.

É certo que algumas dessas discussões já estão pacificadas, a exemplo dos insumos utilizados na construção civil, em decisão do STF no RE 603.497 em regime de repercussão geral, dos serviços hospitalares que agregam alimentação, medicação e diárias nos moldes da súmula STJ 274¹, outras ainda aguardam pronunciamento também em repercussão geral no RE 651.703 que tem como tema a incidência do ISS sobre as atividades dos planos de saúde.

Nessa esteira, outros tantos serviços prestados são tributados a partir do conteúdo legislativo criado por cada Município, permitindo a cada administração tributária implementar a respectiva exação de acordo com a interpretação a respeito do que vem a ser preço dos serviços e, conseqüentemente, a base de cálculo do ISS.

1.1. Objetivo geral

Pretende-se, portanto, neste trabalho, enfrentar a questão referente à incorporação ao preço do serviço dos consectários provenientes da inadimplência do tomador do serviço, bem como demonstrar a ilegalidade dessa incorporação a título de base de cálculo do ISS a partir de uma análise que tem como ponto central a temporalidade que recai sobre a materialização do fato gerador e sobre o momento da satisfação do crédito tributário.

1.2. Metodologia

A abordagem do objeto de estudo não ficará restrito às questões pertinentes ao conceito de preço de serviço em suas acepções linguísticas. A investigação deverá pautar-se em uma linha metodológica que terá como ponto central os elementos caracterizadores da matriz de incidência tributária, especialmente o elemento temporal que rege as obrigações tributárias.

¹ O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

Nesse sentido, o caminho eleito para pautar a pesquisa restringiu-se a duas hipóteses, a saber: a) que o encargo moratório devido ao prestador do serviço não compõe o preço do serviço; b) que a natureza daqueles consectários seria de receita financeira, logo, fora da incidência do ISS.

Considerando, entretanto, a escassez de jurisprudência específica sobre o objeto de estudo, os argumentos foram construídos, inicialmente, a partir da doutrina autores Ayres F. Barreto, em “ISS na Constituição e na Lei”; e, José Eduardo Soares de Melo em “ISS – aspectos teóricos e práticos”.

A fonte normativa que orientará a pesquisa terá como base a interpretação dos dispositivos pertinentes ao ISS contidos na Constituição Federal, na Lei Complementar 116/2003, além do Código Tributário Nacional, sendo este o corpo normativo que servirá de referência para o desenvolvimento da pesquisa.

1.3.Da delimitação da pesquisa

Compulsando o código tributário de algumas capitais brasileiras foi possível perceber uma mesma linha de tratamento no que tange à definição de preço de serviço, e conseqüentemente a base de cálculo do ISS.

Serviu de base para a presente assertiva as leis municipais que tratam do ISS das seguintes capitais: Aracaju, Salvador, Maceió, Recife, Rio de Janeiro e São Paulo, a saber:

MUNICÍPIO	LEI	ARTIGOS	FONTE
Aracaju	Lei 1.547/1989	104 e 105	http://www.aracaju.se.gov.br/userfiles/emurb/licenciamento_de_Obras/legislacao_municipal/Lei_1547_1989.pdf
Salvador	Leiº 7.186/2006	87 e 90	http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/131
Maceió	Lei 4.486/1996	51	http://www.maceio.al.gov.br/wp-content/uploads/plusagencia/documento/2014/06/Download-Lei-N.%C2%BA-4.486-de-1996-.pdf
Recife	Lei 15.563/1991	115	http://www.recife.pe.gov.br/pr/secfinancas/portalfinancas/uploads/pdf/Informacoes_Tributarias/INFORMACOES_CTM_SEM_LEI.pdf

Rio de Janeiro	LEI 691/1984	16, 45, 46 e 47	http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/50ad008247b8f030032579ea0073d588/eda5d6a190cd4993032576ac00738dc8?OpenDocument
São Paulo	LEI 13.701/2003	14	http://ww2.prefeitura.sp.gov.br//arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf

Nas indicações dos dispositivos legais de cada legislação municipal contida na tabela acima é possível constatar que os respectivos enunciados legais tentam exaurir, ao seu modo, todo e qualquer fenômeno econômico e/ou financeiro que possa vir a ser agregado ao preço do serviço prestado pelo contribuinte.

Nessa linha de afirmação é possível destacar, apenas como amostra da assertiva acima, o artigo 16 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, senão vejamos:

Art. 16 – A base de cálculo é o preço do serviço.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, sem prejuízo do disposto nesta Seção.

§ 2º - Incluem-se na base de cálculo as vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviços, inclusive as relacionadas com a retenção periódica dos valores recebidos.

§ 3º - Os descontos ou abastecimentos concedidos sob condição integram o preço do serviço.

§ 4º - A prestação de serviço a crédito, sob qualquer modalidade, implica inclusão, na base de cálculo, dos ônus relativos à obtenção do financiamento, ainda que cobrados em separado.

2. Das atuais discussões sobre a natureza jurídica do preço dos serviços

O excerto da doutrina de José Eduardo Soares de Melo a seguir transcrito sintetiza a premissa básica que servirá para deduzir toda a argumentação que se seguirá, a saber:

No cálculo do tributo também não devem ser incluídos os valores pertinentes a seguro, juros e quaisquer outras importâncias recebidas

ou debitadas – como multas e indenizações – pois tais verbas têm natureza jurídica diversa do respectivo preço contratual².

Nessa linha de entendimento é possível ainda acrescentar da obra de Jose Eduardo Soares, e a título de contribuição para a presente discussão, o seguinte:

Os juros, em síntese, compreendem os lucros/ganhos auferidos da inversão de seus capitais ou dinheiro ou a verba que recebe do devedor como compensação pela demora do pagamento do que lhe é devido. Interessam os juros moratórios (perdas e danos do recurso financeiro) cobrados em razão do inadimplemento do devedor e sobre o período que mediou entre a data do vencimento da obrigação e a data do respectivo pagamento.³

Pretende o referido autor demonstrar que os juros de mora e a correção monetária não podem ser considerados receita advinda da prestação de serviços, vez que a função dessas verbas é a de recomposição das perdas suportadas pelo prestador do serviço por não ter recebido na data aprazada o valor correspondente ao preço do serviço. Quer dizer que, para fins de tributação deve-se considerar tão somente a retribuição econômica devida pelo tomador do serviço correspondente aos valores formadores da precificação da prestação, do fazer.

Assim, os juros de mora e a atualização monetária pagos pelo tomador do serviço seriam qualificadas como receitas financeiras oriundas de uma relação obrigacional civil, cuja repercussão tributária estaria prejudicada, haja vista a não incidência do ISS sobre tais valores, e em especial a inexistência de previsão legal que permitisse a exação sobre receitas financeiras ingressantes no estabelecimento do prestador de serviço.

O que se extrai de todos esses argumentos é que, inicialmente, o conceito de preço do serviço deveria apresentar-se despido de qualquer controvérsia, já que o preço do serviço nada mais é do que o valor pago pelo tomador do serviço em razão da contratação de uma determinada prestação a ser usufruída pelo seu usuário.

Entretanto, as legislações municipais, no intuito de abarcar todo e qualquer elemento econômico e/ou financeiro que possa ser agregado ao valor da prestação do serviço, incluíram na base de cálculo do ISS o conceito de preço de serviço aliado a uma noção de receita

² MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 156.

³ Idem

auferida pelo prestador do serviço, expressão econômica esta, que tem um conteúdo semântico mais amplo.

Nesse intento, receita auferida pelo prestador do serviço seria a receita bruta sem quaisquer Deduções⁴. É justamente no conceito de receita bruta percebida pelo prestador do serviço que se instaura a polemica sobre o alcance do conceito do que vem a ser preço do serviço.

Com o intuito de prevenir as tais deduções do preço do serviço grande parte dos Municípios, por intermédio de seus códigos tributários, introduziram as mais variadas previsões de situações que devem compor o preço do serviço, tais como:

- a) “... tudo que for devido em virtude da sua prestação, seja na conta ou não, inclusive reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza.” - Aracaju, § 1º do artigo 104.
- b) “ ... valores acrescidos e os encargos de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros. ” - Aracaju, § 2º do artigo 104.
- c) “... incorporando os valores acrescidos e os encargos de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros. ” – Recife, artigo 115.
- d) “ inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza” – Maceió, § 1º do artigo 51.
- e) “... vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviços, inclusive as relacionadas com a retenção periódica dos valores recebidos. ” Maceió, § 3º do artigo 51.
- f) “ os ônus relativos à concessão de crédito, ainda que cobrados em separado, na hipótese de prestação de serviços a prazo, sob qualquer modalidade.” - Salvador, inciso II, § 1º do artigo 90.
- g) “... vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviços, inclusive as relacionadas com a retenção periódica dos valores recebidos. ” – Rio de Janeiro, § 2º do artigo 16.

As expressões contidas nos enunciados legais dos códigos tributários municipais que deveriam servir para dirimir quaisquer dúvidas a respeito do que seja preço do serviço, operam de forma inversa, causando intermináveis batalhas interpretativas pelos dois sujeitos da obrigação tributária.

De um modo geral o debate travado ente contribuintes e a Administração Fiscal circunscreve-se, até certa medida, a questões semânticas e sem conexão com a realidade,

⁴ BARRETO. Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 2. ed. ver., ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005 p. 358

deixando de lado alguns aspectos importantes que dizem respeito à conformação da obrigação tributária e, conseqüentemente da matriz de incidência tributária do ISS.

1. Dos aspectos materiais do fato gerador da prestação de serviço.

No intuito de aprofundar a discussão até aqui alinhada faz-se necessário trazer ao debate argumentos técnicos e científicos fundamentados preceitos normativos, jurisprudenciais e dogmáticos que regem a matéria.

Assim, a premissa inicial e alicerce da hipótese da não incidência do ISS sobre encargos moratórios devidos pelo tomador de serviço consubstancia-se no regime de recolhimento do imposto denominado de “regime de caixa”.

Isso quer dizer que, no momento em que a hipótese de incidência surge no mundo real, também se instaura a obrigação tributária, da qual o contribuinte só se desvencilha com o efetivo pagamento do tributo.

No tocante à prestação de serviço de trato sucessivo em que o pagamento é realizado em prestações a constituição da obrigação tributária pertinente ao ISS se perfaz no momento da celebração do contrato de prestação de serviço, independentemente de haver pagamento.

Implica, portanto, afirmar que, constituída a relação jurídica obrigacional pertinente a uma prestação de serviço nos termos da legislação de regência da respectiva atividade, constitui-se, imediatamente, a obrigação tributária cuja base de cálculo corresponderá ao direito econômico advindo da contratação em favor do prestador do serviço, ou seja, do contribuinte.

Nessa senda, não interessa à exação a entrada ou não de pecúnia nos cofres do prestador do serviço, sendo, tão somente relevante, a existência de crédito oponível em face do tomador do serviço.

Assim, os efeitos da relação obrigacional inaugurada pela celebração do contrato de prestação de serviço e o respectivo tomador fará surgir em favor daquela entidade um crédito que comporá mensalmente a base de cálculo do ISS, independentemente da satisfação desse crédito pelo devedor, ou seja, mesmo que não haja a efetiva entrada de recursos financeiros.

Isso quer dizer que, no regime de competência definido para consumação da obrigação tributária referente ao ISS, com ou sem pagamento por parte do tomador do

serviço, o recolhimento do tributo deve ser realizado sob o montante da disposição jurídica de receita oriunda da obrigação assumida pelo aluno.

Nesse diapasão surge nesta discussão uma nova figura jurídica e econômica denominada de disposição jurídica de receita, que consiste no conjunto dos recebíveis do prestador de serviço, independentemente da entrada de recursos no seu caixa.

Para melhor esclarecer a natureza da disposição jurídica de receita é possível trazer à discussão argumentos desenvolvidos no acórdão do STF da relatoria do Ministro Dias Toffoli no Recurso Extraordinário nº 586482/RS que, embora tenha tratado da impossibilidade de retirar da base de cálculo da COFINS e do PIS as vendas inadimplidas, o raciocínio ali desenvolvido retrata de forma precisa o que vem a ser disposição jurídica de receita e, inobstante a extensão da transcrição, faz-se imperioso colocá-la no presente estudo, a saber:

Nessa linha, quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, temos, portanto, que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado, ou seja, com a disponibilidade jurídica da receita, que passa a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições em questão.

No julgamento do RE nº 172.058-1/SC, Relator o Min. Marco Aurélio, no qual se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios, nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a “aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo.”

Na ocasião, o Ministro Marco Aurélio, citando Antônio Carlos Garcia de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto e Hian de Porto Alegre Muniz, asseverou:

“Elucidando a ambiguidade dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, definem a primeira como a revelar que ‘alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito’, A segunda configura-se como o titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, dele fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio, porque a lei ou o contrato lhe o permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção material (Caderno de Pesquisas Tributárias, Volume XI)”.

Buscando as lições de Bulhões Pereira transcritas no Caderno de Pesquisas por Gustavo Miguez de Mello, acrescenta o Ministro Marco

Aurélio que a “disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor. A disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva (página 183)”.

Desse modo, fica patente que a receita mensal do prestador de serviço é formada pelo montante de créditos vencidos em um determinado período na forma prevista no contrato de serviço, adimplidos ou não. Logo, é sobre essa receita mensal que o ISS deve incidir.

2. A regra matriz de incidência do ISS em face do serviço de educação

À guisa de uma melhor qualificação dos argumentos até aqui alinhados traz-se à discussão a regra matriz de incidência do ISS, tendo como fundamento teórico a regra matriz de incidência tributária elaborada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho⁵ que permite identificar no descritor da norma tributária o fato de conteúdo econômico, enquanto que no seu conseqüente a vinculação obrigacional entre o sujeito ativo e passivo.

Ora, o surgimento da relação obrigacional vincula os sujeitos dessa obrigação ao cumprimento de prestações recíprocas denominadas de crédito e débito alicerçadas, em regra, em ajustes contratuais fundado no princípio na liberdade de contratar, cujo cumprimento deverá ocorrer em um determinado lugar e em um dado tempo.

Em termos mais precisos, e tendo em conta a obrigação tributária, sua origem decorre da descrição legal que afeta algum fato econômico, impondo ao sujeito passivo o cumprimento de uma obrigação de pagar. Nesse sentido, a extinção da obrigação tributária decorre da satisfação do crédito tributário por intermédio do seu efetivo pagamento.

Quer-se afirmar que a obrigação tributária tem como destino o seu perecimento pelo pagamento, como acontece com qualquer outro tipo de obrigação, marcada pela temporalidade.

Nesse contexto, a subsunção do fato impositivo à regra matriz de incidência tributária poderá auxiliar ao intérprete concluir pelo surgimento da obrigação tributária e, também o momento de sua extinção, quando for o caso.

Assim, a subsunção da incidência tributária da prestação de serviços à fórmula da matriz de incidência tributária servirá à demonstração de que os juros e correção

⁵ Direito Tributário Linguagem e Método. 3ª ed. rev. e ampl. Noeses2009, p. 604-605.

monetária oriundos dessa prestação, não pagas no vencimento, não estão sujeitos à incidência do ISS, senão vejamos:

1. **Critérios da hipótese:**

- a) Critério material (como);
- b) Critério espacial (onde);
- c) Critério temporal (quando).

2. **Critérios da consequência:**

- a) Critério pessoal, que se subdivide em sujeito ativo e sujeito passivo;
- b) Critério quantitativo, que se subdivide em base de cálculo e alíquota.

Assim, em face da prestação de serviços de educação a regra matriz de incidência pode conduzir à seguinte conclusão:

a) Critérios da hipótese tributária

i. A celebração de contratos de prestação de serviço de com o tomador constitui o fato gerador do ISS, logo, é o critério material de incidência do imposto.

ii. A celebração do contrato de prestação de serviço de com o tomador obriga o prestador a cumprir sua obrigação nos limites do Município competente para cobrar o ISS, logo, o critério espacial.

iii. Independentemente do tempo de conclusão dos serviços contratados e do efetivo pagamento pelo tomador, o critério temporal da incidência tributária é imediata, quer dizer, o fato gerador se afigura no momento da contratação do serviço, sendo considerado para fins de base de cálculo o montante de créditos satisfeitos ou não no período de um mês, configurando a receita mensal do contribuinte do ISS.

b) Critérios de consequências:

i) O critério pessoal: sujeito ativo, o Município; sujeito passivo, a instituição de ensino.

ii) O critério quantitativo também se apresenta simplório com a simples aplicação da alíquota em geral de 5% sobre o valor resultante da apuração da base de cálculo, qual seja, a receita mensal do contribuinte.

A aplicação da regra matriz de incidência se aproxima, em espécie, do procedimento de lançamento previsto no artigo 142 do CTN, a partir do qual se constitui o crédito tributário por intermédio de um procedimento de verificação da ocorrência do fato gerador, do enquadramento legal desse fato e sua quantificação.

O que emerge desse argumento é que, tanto no resultado da fórmula da matriz de incidência tributária, como no lançamento, o critério tempo é fundamental para firmar o momento de nascimento do crédito tributário, como também o momento que deve ser extinto.

No caso da incidência do ISS em face da prestação de serviços fica patente que o momento em que surge o crédito tributário é o da celebração do respectivo contrato de serviço, independentemente da contraprestação financeira devida pelo tomador ter sido adimplida ou não.

Nesse contexto, o contribuinte, em razão do lançamento por homologação, antecipa o pagamento do tributo tendo como base de cálculo toda a receita mensal que deveria receber naquele mês, tendo como parâmetro o quantitativo de contratos celebrados com os tomadores do serviço.

3. Do pagamento antecipado do tributo no lançamento por homologação e a correspondente extinção do crédito tributário

O artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação tributária principal e tem a mesma natureza desta. Entretanto é por meio do lançamento que o crédito tributário passa ser exigível nos moldes do artigo 142 do CTN.

Ocorre que em regra, entre a materialização do fato gerador com o consequente surgimento da obrigação tributária principal, e a concretização da exigibilidade do crédito tributário há um interregno que Luciano Amaro⁶ denomina de “dissociação temporal” entre o momento do nascimento do direito da Fazenda Pública em razão da ocorrência do fato gerador, e o momento em que a obrigação se torna exigível por intermédio do respectivo lançamento, o qual exige, para sua legítima formação a comunicação formal do ato ao devedor.

Essa dissociação, entretanto, não ocorre em relação ao lançamento por homologação, vez que a conduta exigida do contribuinte é a de apurar e quantificar a

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 334

respectiva base de cálculo e recolher o tributo devido em razão da materialização do fato gerador da obrigação tributária, independentemente da prática de qualquer ato da Fazenda Pública no momento da ocorrência do fato gerador⁷.

É certo, porém, que o lançamento previsto no artigo 142 do CTN é caracterizada por ser uma atividade administrativa, logo, de competência exclusiva do ente tributante. No lançamento por homologação, por sua vez, o sujeito passivo deve realizar o mesmo procedimento para apuração e recolhimento do tributo, ficando, porém, tal verificação particular condicionada a posterior homologação da administração tributária, consoante artigo 150 do CTN.

Nessa mesma órbita há que se destacar que o pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte em razão do lançamento por homologação tem o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolútoría. Ou seja, a efetiva extinção do crédito tributário fica condicionada à posterior verificação e homologação da administração tributária, segundo o parágrafo primeiro do artigo 150.

Vale enfatizar que a posterior ação da autoridade fiscal em face do lançamento por homologação diz respeito à reconstrução do procedimento realizado pelo contribuinte nos exatos termos do artigo 142 do CTN, correspondente a: a) verificação da ocorrência do fato gerador; b) determinação da matéria tributável; c) cálculo do montante devido; e, d) identificação do sujeito passivo.

Isso quer dizer que, o pagamento antecipado referente à incidência do ISS em determinado mês extingue o crédito tributário correlato àquele período, sendo indiferente para o poder tributante se houve ou não efetivo ingresso de valor pecuniário no caixa do contribuinte. Assim, a ação fiscal representada pela averiguação para homologação da extinção do crédito tributário deve ater-se apenas à situação de concretização da hipótese de incidência no exato tempo em que efetivamente ela ocorreu.

Nesse diapasão, e com base nas premissas anteriores pode-se inferir que o crédito do prestador de serviço não satisfeito e que compõe a receita mensal dada à tributação já recebeu a incidência do ISS, de forma que não há mais possibilidade alguma de uma segunda incidência sobre o valor pago pelo tomador de serviço devedor em data posterior ao vencimento acrescido dos encargos moratórios.

⁷ AMARO, Luciano. op. cit., p. 334

Ou seja, não pode haver incidência do ISS sobre a multa, os juros e a correção monetária que recaem sobre valores inadimplidos na data aprazada entre o prestador e tomador de serviços, pois o contribuinte do ISS, sob o regime de competência, já procedeu o recolhimento do tributo sobre a disponibilidade jurídica da recita, implicando na extinção do respectivo crédito tributário.

Na verdade, pensar diferente estar-se-ia admitindo a incidência do ISS sobre receita financeira, e não sobre prestação de serviço.

4. Conclusão

Após todo esse caminho percorrido a conclusão apresenta-se válida no que tange a hipótese de que não há possibilidade incidência do ISS sobre a multa, os juros de mora e da correção monetária decorrentes da inadimplência do crédito que compõe a base de cálculo do ISS, haja vista o regime de competência que caracteriza a incidência do tributo.

Os dispositivos normativos municipais apontados no início desse trabalho, abarcam diversos elementos econômicos e financeiros para definir a expressão preço do serviço e, conseqüentemente passa também a compor a base de cálculo do ISS.

Entre esses elementos econômicos e/ou financeiros está a figura do dispêndio de qualquer natureza, onde seria possível, segundo as respectivas administrações tributárias, inserir a multa, os juros e a correção monetária recebida pelo prestador de serviço em razão do não pagamento de seu crédito no vencimento na definição de receita mensal do contribuinte que, por via de consequência, comporia a base de cálculo do ISS.

Realmente, em dado período a receita mensal do contribuinte do ISS é composta por créditos adimplidos no vencimento, mais valores pagos em atraso atraindo os respectivos encargos legais e contratuais decorrentes da mora.

Ocorre que, o recolhimento do ISS, em regra, é realizado pelo regime de competência, que dizer, a contribuinte deve efetuar o pagamento do tributo pela receita total projetada para aquele mês tendo em vista o quantitativo de créditos gerados pelos contratos de prestação de serviços celebrados, independentemente de ter havido ingresso de recursos financeiros no caixa do contribuinte.

Desse modo, os créditos não satisfeitos pelo tomador do serviço em determinado mês compõem a base de cálculo que sofre a incidência do ISS, de forma

que, com a antecipação do pagamento pela via do lançamento por homologação, contribuinte extingue o crédito tributário relativo àqueles créditos não adimplidos.

Sob essa ótica, inconcebível, portanto, a incidência do ISS sobre multa, juros de mora e correção monetária cobrados do tomador do serviço inadimplente no momento da quitação da respectiva dívida, uma vez que, sobre o valor principal devido pela prestação do serviço e não quitado no vencimento, já ocorreu o recolhimento do ISS em razão do regime de competência, implicando na extinção da obrigação tributária correlata aos valores devidos pelo tomador do serviço inadimplente.

Assim, a discussão sobre a incidência do ISS sobre multa, juros de mora e correção monetária recebidos pelo prestador dos serviços não deve ser pautada na definição dos elementos que compõem o preço do serviço, mas, e tão somente, no critério temporal da materialização do fato gerador do ISS e no momento em que o crédito tributário deve ser satisfeito.

Portanto, é válida a hipótese de que não há incidência sobre os encargos legais e contratuais decorrentes da mora do tomador de serviço nas situações em que o regime de exação seja o de competência.

Referência bibliografia

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva. 2007.

ARACAJU. Lei 1.547, de 20 de dezembro de 1989. Institui o Código Tributário Municipal e Normas do Processo Administrativo Fiscal e dá outras providências. Palácio “Inácio Barbosa”, em Aracaju, 20 dez.1989. Disponível em: <http://www.aracaju.se.gov.br/userfiles/emurb/licenciamento_de_Obras/legislacao_municipal/Lei_1547_1989.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2014

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. 14. tir. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARRETO. Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 2. ed. ver., ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica)**. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, DF, de 27 out. 1966, retificado em 31 out, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 586482/RS. Recte: WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA; Recdo: União. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe. 19 jun. 2012. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24.SCLA.+E+586482.NUME.%29+OU+%28RE.ACMS.+ADJ2+586482.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/as9bm9z>>. Acesso em 15 de fev. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.497/MG. Recte: **Topmix Engenharia e Tecnologia de Concreto S/A** ; Recdo: **MUNICÍPIO DE BETIM**. Rel. Min. Ellen Gracie. DJe-172 DIVULG 15/09/2010 PUBLIC 16/09/2010 . Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24.SCLA.+E+603497.NUME.%29+NAO+S.PRES.&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/bl84qps>>. Acesso em 15 fev. 2015.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

MACEIÓ. Lei 4.486, de 28 de fevereiro de 1996. Dispõe sobre o código tributário do município de Maceió e dá providências correlatas. Disponível em: <<http://www.maceio.al.gov.br/wp-content/uploads/plusagencia/documento/2014/06/Download-Lei-N.%C2%BA-4.486-de-1996-.pdf>> Acesso em 23 de novembro de 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 5. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

RECIFE. Lei 15.563 de 27 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências.. Palácio Pedro Antonio farias, 27 dez. 1991. Disponível

em: <<http://www.legiscidade.recife.pe.gov.br/lei/15563/original/1/>>. Acesso em: 15 nov. 2014

RIO DE JANEIRO. Lei 691 de 24 de dezembro de 1984. Aprova o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro e dá outras providências. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/50ad008247b8f030032579ea0073d588/eda5d6a190cd4993032576ac00738dc8?OpenDocument>>. Acesso em 23 de novembro de 2014.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Reexame Necessário nº 70029536836. Apelante: Município de Santa Cruz do Sul; Apelado: Explora Viagens e Turismo Receptivo Ltda. Relator Des. FRANCISCO JOSÉ MOESCH. Julgado em 14 set. 2011. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&lr=lang_pt&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&requiredfields=ct%3A3&partialfields=n%3A70029536836&as_q=+#main_res_juris>. Acesso em: 15 jan. 2015.

SALVADOR. Lei 7.186, de 27 de dezembro DE 2006. Institui o Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador. Disponível em: <http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/131>. Acesso em: 23 de nov. 2014.

SÃO PAULO (CAPITAL). LEI Nº 13.701, DE 24 DE DEZEMBRO DE 2003. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Disponível em: <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br//arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2014.