

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa
- Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-437-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais.
2. Tributos.
3. Imunidade.
4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

**A (IM)POSSIBILIDADE DE INCIDENCIA DO ISS SOBRE ENCARGOS
MORATÓRIOS RECEBIDOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇO**
**THE (IM) POSSIBILITY OF INCIDENCE OF ISS ON ARREARS CHARGES
RECEIVED BY THE SERVICE PROVIDER**

Wilson Macedo Siqueira ¹

Resumo

A proposta deste artigo é demonstrar que a multa, os juros de mora e a correção monetária eventualmente incidente sobre o preço do serviço não podem compor a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISSQN em face do regime de competência. A discussão implementada nesta pesquisa se justifica pelo fato de que algumas legislações municipais incluem tais encargos moratórios na base de cálculo do ISS a ser recolhido pelo contribuinte prestador do serviço.

Palavras-chave: Incidência do iss, Encargos moratórios, Regime de competência

Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of this article is to demonstrate that the fine, the interest and monetary correction eventually levied on the price of the service cannot compose the basis for calculating the tax on services of any nature – ISSQN. The discussion implemented in this research is justified by the fact that some municipal laws include such charges on arrears on the basis of calculation of the ISS to be picked up by the taxpayer service provider.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Incidence of iss, Arrears-charges, Accrual basis

¹ Doutorando em Direito Político e econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado e Professor na Universidade Tiradentes.

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 ainda estão tramitando no STF em nível de recurso extraordinário com repercussão geral, a exemplo do RE 603.497 referente a incidência sobre os insumos utilizados na construção civil, a saber:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS GASTOS COM MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, b, DO DECRETO-LEI 406/1968 PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA FIRMADA POR ESTA CORTE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Já outras discussões envolvendo a incidência tributária do ISS já foram pacificadas, como a que se refere aos serviços hospitalares que agregam alimentação, medicação e diárias, nos moldes da súmula STJ 274¹, e outra mais recente pertinente ao RE 651.703 com repercussão geral referente ao tema nº 581² atinente à incidência de ISS sobre a prestação de serviços sobre as operadoras e seguros de saúde, onde o STF decidiu da seguinte forma:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O

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

² Tema 581 - Incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde.

conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.

(...)

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º 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. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.” 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO.

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 a incorporação ao preço do serviço dos consectários provenientes da inadimplência do tomador do serviço, bem como demonstrar a ilegalidade dessa incorporação 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.

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 consequentemente 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	Lei° 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/secrarias/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 contratual³.

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.⁴

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 apazada 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,

³ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 156.

⁴ Idem

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 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 Deduções⁵. 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.

⁵ BARRETO. Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 2. ed. ver., ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005 p. 358

- 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 entre os contribuintes e a Administração Fiscal circunscreve-se, até certa medida, a questões semânticas e sem conexão com a realidade, deixando de lado alguns aspectos importantes que dizem respeito à conformação da obrigação tributária e, conseqüentemente da matriz de incidência tributária do ISS.

3. 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 em 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 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 colacioná-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.

4. 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 conseqüente 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.

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

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 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

⁷ AMARO, Luciano. op. cit., p. 334

segunda incidência sobre o valor pago pelo tomador de serviço devedor em data posterior ao vencimento acrescido dos encargos moratórios.

Ou seja, não pode haver incidência do ISS sobre a multa, os juros e a correção monetária que recaem sobre valores inadimplidos na data apazada 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.

5. 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 visto 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.