



Parecer PG/PADM/024/2018/AVC

Em 04 de setembro de 2018.

**DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 8º-A DA  
LEI COMPLEMENTAR 116/2003, COM A  
REDAÇÃO DADA PELA LEI  
COMPLEMENTAR 157/16. RESOLUÇÃO  
SMF Nº 2980, DE 27/03/18. BASE DE  
CÁLCULO DAS OPERADORAS DE PLANOS  
DE SAÚDE E ABATIMENTOS DE BOLSAS DE  
ESTUDO CONCEDIDAS A ALUNOS DA REDE  
PÚBLICA (LEI 3468/02)**

**I. Relatório**

Trata-se de consulta formulada pela Secretaria Municipal de Fazenda, através do Ofício F/SUBTF nº 065/2018, inserido às fls. 02/03, solicitando a elaboração de Parecer Normativo de caráter vinculante, no sentido de definir o alcance e a aplicação dos comandos introduzidos pela Lei Complementar n 157/16, mormente no tocante à obrigatoriedade de observância da chamada alíquota mínima efetiva de 2% para o ISS.

O Município do Rio de Janeiro, em consonância com aquele diploma legal, promulgou a Lei nº 6307, de 28/12/17 e estabeleceu orientação relativa ao tema, através da Resolução SMF nº 2980, de 27/03/18.

A Procuradoria Geral do Município já se manifestou em mais de uma ocasião quanto ao alcance da citada Lei<sup>1</sup>, mas ainda persistiriam dúvidas quanto ao tratamento a ser dado a duas atividades relevantes: a das operadoras de planos de saúde e a das escolas particulares. 

<sup>1</sup> Promoção PG/PADM/T/036/2017/AVC, de 04 de dezembro de 2017 sobre projeto de lei que concede isenção e remissão quanto aos tributos de competência do MRJ para as entidades da sua administração Indireta (processo 04/500.003/12) e Manifestação Técnica 067/2017/AVC de 04 de dezembro de 2017 sobre a tributação fixa dos autônomos e das sociedades uniprofissionais (processo 04/001.022/17)



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 05v.

Rubrica:

*juj*

No primeiro caso, a base de cálculo considerada permitia que, do faturamento total do plano, fossem deduzidos os pagamentos realizados a hospitais e clínicas a ele conveniados.

No segundo caso, era permitido às escolas deduzir, do montante do ISS apurado, o valor correspondente às bolsas de estudo concedidas a alunos da rede pública municipal que se encontrassem em fase de conclusão do segundo segmento do ensino fundamental (Lei nº 3468/2002).

Conforme informado pela Subsecretaria de Tributação e Fiscalização diversos contribuintes já impetraram Mandados de Segurança para continuar recolhendo pela sistemática tradicional, questionando a citada Resolução e a interpretação dada pela SMF, de que existiria um percentual mínimo a ser recolhido nas duas hipóteses a título de ISS o que não permitiria um abatimento total dos valores a serem repassados aos médicos e clínicas ou das bolsas concedidas.

Eis o breve relatório.

## **II. Fundamentação**

### **II-A ) Da Legislação Aplicável**

O Artigo 8º- A da Lei Complementar 116/203 assim dispõe:

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.** (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 2º **É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.** (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

*AB*



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 06

Rubrica:

*[Handwritten signature]*

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) grifos nossos.

Por sua vez, o artigo 33-A da Lei 691/84 (CTM), que adequou a legislação municipal à lei de caráter nacional, estabelece:

Art. 33-A. Em conformidade com o art. 8º-A da Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, os dispositivos das Leis do Município que importem em concessão de isenções, inclusive as do art. 12, ou em incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou em qualquer outra forma de redução tributária relativa ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS não poderão resultar, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota de ISS mínima de dois por cento sobre a receita de serviços de cada atividade tributada pelo imposto, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista do art. 8º da Lei no 691, de 1984.

§ 1º Nos períodos de apuração em que o cálculo do tributo resultar em carga tributária inferior à mínima prevista no *caput*, deverá haver recolhimento do valor complementar do imposto.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos regimes de tributação de que trata a Lei no 3.720, de 5 de março de 2004.

A Resolução SMF nº 2980 de 27/03/2018 teve por objetivo orientar os contribuintes na aplicação da chamada “carga tributária mínima” de dois por cento sobre a receita de serviços de cada atividade tributada pelo imposto:

Art. 1º Esta Resolução orienta a aplicação da carga tributária mínima estabelecida no art. 33-A da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984, em atendimento ao art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Art. 2º Para fins de aplicação do art. 33-A da Lei nº 691, de 1984, considera-se:

I - receita de serviço: tudo que for cobrado, direta ou indiretamente, em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento, doação,

*[Handwritten signature]*



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 06 ✓

Rubrica:

*(Handwritten signature)*

contribuição, patrocínio ou dispêndio de qualquer natureza, nos termos do Decreto nº 10.514, 8 de outubro de 1991;

II - incentivo ou benefício tributário: a renúncia tributária que compreenda qualquer espécie de isenção, subsídio, crédito presumido ou outorgado, alteração de alíquota, modificação de base de cálculo ou qualquer outra forma de redução direta ou indireta do ISS;

III - benefício financeiro: qualquer outra concessão, feita ao sujeito passivo, não compreendida no conceito de incentivo ou benefício tributário e que corresponda a tratamento diferenciado capaz de gerar favorecimento em razão da condição de prestador de serviços;

IV - ISS mínimo: valor equivalente a 2% (dois por cento) da receita de serviço, calculado em relação a cada operação de prestação de serviço e período de apuração, excluídas as receitas relacionadas no art. 3º;

V - ISS apurado: ISS calculado relativamente a cada operação de prestação de serviço e período de apuração, sem aplicação da regra prevista no art. 33-A da Lei nº 691, de 1984;

Parágrafo único. Não se considera incentivo ou benefício tributário do prestador de serviços o valor de imposto destinado, nos termos da Lei nº 5.553, de 14 de janeiro de 2013, por esse prestador a programas de incentivos à cultura.

Art. 3º No cálculo do ISS mínimo não serão computadas as receitas de serviços:

I - imunes ao imposto;

II - sujeitas a não incidência prevista no art. 2º da Lei Complementar nº 116, de 2003; e

III - que correspondam à isenção concedida por prazo certo e sob condição, desde que a respectiva lei tenha sido publicada antes de 30 de dezembro de 2016 e o beneficiário já esteja implementando o atendimentos das condições nesta data.

Art. 4º No cálculo do ISS mínimo deverá ser computado no mês de seu recebimento o valor das receitas antecipadas de serviço, observado o art. 45 da Lei nº 691, de 1984.

Art. 5º O ISS devido, relativamente a cada operação de prestação de serviço e período de apuração, corresponderá ao maior valor dentre o ISS apurado e o ISS mínimo, permitida a dedução de eventual indébito tributário, observando-se a legislação em vigor.

Art. 6º Na hipótese de o imposto vir a ser calculado sobre base de cálculo arbitrada, o Fiscal de Rendas não poderá infringir a carga tributária mínima prevista no art. 33-A da Lei nº 691, de 1984.

Art. 7º A vedação prevista no art. 33-A da Lei nº 691, de 1984, não se aplica:

I - à remissão;

II - à anistia;

*(Handwritten signature)*



III - aos serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista do art. 8º da Lei nº 691, de 1984;

IV - aos regimes de tributação previstos na Lei nº 3.720, de 5 de março de 2004;

V - ao regime de tributação do Simples Nacional, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

VI - às entidades da administração indireta do Município do Rio de Janeiro, quando prestadoras de serviço público, ainda que a entidade exerça, de forma residual, atividade econômica em concorrência com o setor privado.

Art. 8º Nas hipóteses de retenção do imposto, deverá ser observado o valor mínimo de 2% (dois por cento) do valor do documento fiscal, salvo no caso de o prestador do serviço ser optante do regime de tributação do Simples Nacional, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

## II-B) DA BASE DE CÁLCULO DOS PLANOS DE SAÚDE

Para que seja possível responder à indagação formulada, passo a fazer uma análise dos questionamentos surgidos ao longo do tempo acerca da incidência e da base de cálculo do ISS relativo ao serviço prestado pelas operadoras de planos de saúde e dos posicionamentos que se firmaram, tanto no Supremo Tribunal Federal como no Superior Tribunal de Justiça, quanto à matéria. Tais premissas são relevantes para o presente estudo.

Os serviços prestados pelas operadoras de planos de saúde encontram-se previstos nos subitens 4.22 e 4.23 da lista de serviços anexa a Lei Complementar 116/2003. No entanto, diversas operadoras ingressaram em Juízo questionando a constitucionalidade destes itens por entenderem que a atividade por elas desenvolvida não se enquadra no conceito de serviço previsto na Constituição Federal, já que envolveria uma obrigação de dar e não de fazer. A discussão acabou sendo dirimida no julgamento do RE 651.703, com repercussão geral, em acórdão assim ementado:

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



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 07v.

Rubrica:

*[Handwritten signature]*

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. (...)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. (...)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. (...)15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), (...). 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do

*[Handwritten signature]*



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 08

Rubrica:

*[Handwritten signature]*

serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. (...). 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 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. (...)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.

*[Handwritten signature]*



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. *08v.*

Rubrica:

*fuy*

Apesar de a questão de fundo, que norteou a fixação da tese de repercussão geral, ser o conceito de serviço e a incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde e de seguro saúde, o acórdão também faz referencia a um segundo ponto, fundamental para presente análise, qual seja: a correta base de cálculo do Imposto neste caso. Apesar deste tema não estar abrangido pela repercussão geral, por ter a Corte Superior entendido se tratar de matéria infraconstitucional, não há dúvida de que se trata de importante precedente do Supremo Tribunal Federal.

Segundo o acórdão, o preço do serviço<sup>2</sup> seria a comissão, a taxa de administração recebida pela operadora do plano de saúde, assim entendida como a receita auferida por força da diferença entre os valores recebidos do contratante (usuário do plano ou do seguro) e os valores repassados a terceiros prestadores de serviços (médicos, clínicas e hospitais, por exemplo).

Tal interpretação visa evitar a dupla incidência, já que os valores repassados a terceiros prestadores de serviços irão compor, na maioria dos casos<sup>3</sup>, a base de cálculo do ISS por eles devido.

Merece transcrição o seguinte trecho do voto condutor:

*Ad argumentandum tantum, mostra-se ilegítima a incidência do ISSQN sobre o total das mensalidades pagas pelo titular do plano de saúde à empresa gestora, pois, em relação aos serviços prestados pelos profissionais credenciados, há a incidência do tributo, de modo que a nova incidência sobre o valor destinado a remunerar tais serviços caracteriza-se como dupla incidência de um mesmo tributo sobre uma mesma base de cálculo.*

*Na hipótese dos autos as operações aptas a ensejar a cobrança de ISSQN são divididas em duas etapas, sendo a primeira a contratação e*

<sup>2</sup> Artigo 7º da Lei Complementar 116/03

<sup>3</sup> A única exceção seria a hipótese em que o terceiro é autônomo ou uma sociedade uniprofissional, em relação aos quais há previsão legal de uma base de cálculo diferenciada, já que não recolhem sobre o preço do serviço mas de forma fixa (artigo 9º, parágrafos primeiro e terceiro do Decreto Lei 406/68, ainda em vigor). *Vide* MT 067/2017/AVC, de 04/12/17 (cópia inserida no anexo)

*A*



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 09

Rubrica:

*[Handwritten signature]*

recebimento pela empresa dos valores contratados pelo beneficiário do plano de saúde, e a segunda a efetivação da prestação de serviços propriamente ditos na ocorrência de sinistro, valores recebidos pelos profissionais da saúde, hospitais e laboratórios. As Operadoras de Planos de Assistência à Saúde só podem pagar o imposto sobre a receita própria de serviços e não sobre a receita de terceiros.

Uma vez que o que se discute é a hipótese de incidência, posto a base de cálculo ter sido apreciada sob o ângulo infraconstitucional, a análise deste tema (aspecto quantitativo) não pode ensejar a reformatio in pejus. Nada obstante, oportuno pontuar que essa quaestio iuris de natureza infraconstitucional foi apreciada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ATIVIDADE DESENVOLVIDA POR OPERAÇÃO DE "PLANO DE SAÚDE". ITENS 4.22 E 4.23, DALISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. (...) PREÇO DO "SERVIÇO" PRESTADO PELA OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. RECEITA AUFERIDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O VALOR RECEBIDO PELO CONTRATANTE E O QUE É REPASSADO PARA OS TERCEIROS.

1. (...)

3. Subjaz o exame do recurso especial no que pertine à base de cálculo do ISSQN, incidente sobre a atividade de prestação de assistência médica por operadores de planos de saúde, a despeito de qualquer discussão acerca da constitucionalidade do critério material da hipótese de incidência prevista na lei complementar federal e na lei municipal.

4. A base de cálculo do ISS incidente sobre as operações decorrentes de contrato de seguro-saúde não abrange o valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas, sim, a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros efetivamente prestadores dos serviços (EDcl no Resp. 227.293/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 09.08.2005, DJ 19.09.2005)(grifos nossos).

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido. (grifos nossos).

*[Handwritten signature]*



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 094 v.

Rubrica:

Na verdade a jurisprudência das duas Turmas do Superior Tribunal de Justiça, que julgam matéria tributária, são no mesmo sentido do entendimento do Supremo Tribunal Federal acima destacado<sup>4</sup>.

O Código Tributário Municipal, em seu artigo 26, com a redação dada pela Lei 2016/93, já reconhecia que a base de cálculo destes serviços não é o valor bruto total recebido dos usuários. *In verbis*:

**Art. 26 - Nos serviços de planos de saúde de que trata o inciso VI do art. 8o, a base de cálculo será a diferença entre os valores cobrados dos usuários e os valores pagos, em decorrência desses planos, a hospitais, clínicas, sanatórios, laboratórios de análises, de patologia, de eletricidade médica e assemelhados, ambulatorios, pronto-socorros, manicômios, casas de saúde, de repouso e de recuperação, bancos de sangue, de pele, de olhos, de sêmen e congêneres, desde que tais pagamentos sejam efetuados a fornecedores sujeitos à tributação do ISS com base em seu movimento econômico, configurando-se hipótese prevista no inciso XIII do art. 14 desta Lei<sup>5</sup>. (gn)**

<sup>4</sup> RESP 1237312/SP, DJ 24/10/11, 2 Turma; AgRg no RESP 1122424/RJ, DJ 22/02/11, 2 Turma; RESP 1041127, DJ 17/12/08, 1 Turma; RESP 875388/SP, DJ 25/10/07, 1 Turma

<sup>5</sup> Deve ser mencionado que este dispositivo legal só permite a dedução dos pagamentos que sejam efetuados a fornecedores sujeitos à tributação do ISS com base em seu movimento econômico, para se evitar uma dupla incidência (*bis in idem*, não cumulatividade), pois os valores repassados a terceiros constituirão, como exposto acima, a Base de Cálculo do ISS por eles devido. Note-se que este dispositivo legal faz referência ao artigo 14 da mesma Lei, que trata de responsabilidade tributária (retenção na fonte). Só haverá tal responsabilidade se o médico ou clínica recolher sobre o preço do serviço. Por este motivo o artigo 26 precisa ser interpretado de uma forma sistemática. Pela sua literalidade, no entanto, como os autônomos e sociedades uniprofissionais não recolhem sobre o preço do serviço, mas de forma fixa (de acordo com o número de empregados por exemplo), tais pagamentos não poderiam ser deduzidos, pois, para se ter o mesmo efeito (não cumulatividade) ter-se-ia de se levar em consideração as diversas relações jurídicas envolvidas na prestação de serviços; o que é impossível. Este foi o espírito da norma, que foi introduzida por um projeto de lei de iniciativa do Executivo. Nos Mandados de Segurança que recebi para elaborar as informações, o Exmo. Juiz da 12 VFP, ao deferir a liminar para afastar a Resolução SMF 2980/18, mandou aplicar o citado artigo 26 (*vide* cópia da decisão no anexo). No entanto, em uma ação defendida pela PG/FIS o autor (Unimed) questiona a constitucionalidade deste dispositivo legal, pois ele estaria em desacordo com a jurisprudência dos Tribunais Superiores que permitiria a dedução de qualquer valor repassado, sem fazer esta distinção. Destaco, tão somente, que nem o STF nem o STJ em nenhum dos precedentes citados enfrentou de forma expressa a questão aqui posta: abatimento de verbas transferidas a contribuintes que tem um regime de tributação distinto, apesar de genericamente ter afirmado que a Base de Cálculo dos planos de saúde seria tão somente a taxa de administração. Como o art. 26 do CTM não foi declarado inconstitucional pelos Tribunais, inexistindo decreto ou decisão do Exmo Sr Prefeito determinando a sua não aplicação, a Secretaria Municipal de Fazenda fica obrigada a seguir a norma em vigor.



*[Handwritten signature]*

Na verdade, o citado dispositivo legal não trata de benefício fiscal; não se caracterizando como isenção (ainda que parcial) ou redução de base de cálculo, **mas sim da correta definição de qual seja o preço do serviço**; razão pela qual a sistemática anteriormente adotada pelo Município não foi alcançada pelo artigo 8º- A da LC 116/03, com a redação dada pela LC 157/16 ou pelo artigo 33-A da Lei 691/84.

Merece ser mencionado ainda que a Resolução SMF nº 2980/18 não dispõe especificamente sobre os planos de saúde ou seguro saúde, mas ao definir o que seja receita de serviço (art. 2, inciso I), explicita que ela abrange tudo que for cobrado, direta ou indiretamente, em virtude da prestação do serviço e prevê o valor de 2% da receita como sendo o valor do ISS mínimo a ser recolhido, razão pela qual o sistema da Nota Carioca não permite deduzir tudo o que foi repassado aos terceiros, na forma do artigo 26 do CTM, fixando como limite a aplicação da carga tributária mínima.

Além disso, o artigo 7 da citada Resolução estabelece os casos em que a vedação prevista no art. 33 A da Lei 691/84 não se aplica, não estando a presente hipótese ali incluída; gerando, portanto, a necessidade de a citada Resolução ser adequada ao entendimento que está prevalecendo nos Tribunais Superiores.

Ressalte-se, por fim, que a 12 VFP tem deferido liminares nos Mandados de Segurança impetrados para discutir a Resolução<sup>6</sup>, com base no posicionamento aqui defendido.

**II-C) ESCOLAS. POSSIBILIDADE DE DEDUZIR, DO MONTANTE DO ISS APURADO, O VALOR CORRESPONDENTE ÀS BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS, NA FORMA DA LEI 3468/2002**

Em dezembro de 2002, foi criado o Programa de Apoio a Alunos que completaram o ensino fundamental na Rede Municipal de Ensino (Programa de Apoio), por meio da Lei Municipal n 3468/2002, posteriormente regulamentado pelo Decreto Municipal n 22.663/2003 (legislação inserida no anexo).

*[Handwritten signature]*

<sup>6</sup> Vide cópia da decisão proferida no MS nº 0146632-60.2018.8.19.0001 inserida no Anexo



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 101.

Rubrica:

Através do referido programa, os estabelecimentos da rede particular de ensino credenciados podem proceder à compensação, por meio da redução proporcional do montante referente ao ISS a pagar, do valor anual da matrícula correspondente ao que seria cobrado dos alunos participantes caso fossem pagantes. Dependendo do número de bolsas, o saldo mensal a pagar a título do ISS pode ficar zerado.

Com o advento da Lei Complementar 157/16, da Lei 6307/17 e da Resolução SMF nº 2980/18, que não excepcionou esta hipótese, as escolas não mais conseguem abater todas as bolsas concedidas, em razão da interpretação da Secretaria Municipal de Fazenda de que deveria ser respeitada a aplicação da carga tributária mínima de 2%.

Como destacado às fls. 03, diversos contribuintes ingressaram em Juízo, para continuar recolhendo pela sistemática tradicional, sob o fundamento de que se trata de um benefício fiscal concedido de forma onerosa e por prazo certo, atraindo a aplicação do disposto nos artigos 104, III e do artigo 178, ambos do CTN, reforçados pelo enunciado da Súmula 544 do STF e do artigo 3º, inciso III da Resolução SMF 2980/18. Foram concedidas diversas liminares com base neste raciocínio (*vide* inicial e decisão inseridas no anexo).

Ressalte-se que todos os precedentes jurisprudenciais citados pelos Impetrantes dizem respeito a um único tipo de benefício fiscal: o das isenções. Além disso, o pleito é para a manutenção do benefício no corrente exercício (2018).

No entanto, ao contrário do alegado pelos contribuintes em suas ações, o programa previsto na Lei 3468/02 **não envolve isenção, concedida por prazo certo e sob condição**, o que atrairia o disposto nos dispositivos legais mencionados acima, e seria uma causa de exclusão do crédito tributário (artigo 175, I do CTN), mas sim uma hipótese de **compensação tributária, causa de extinção do crédito tributário** (artigo 170 do CTN c/c artigo 156, II do CTN); instituto diverso.

Conforme artigo 3º da citada Lei, “fica criado o certificado de comprovação de matrícula, comparecimento e aprovação, que servirá às escolas da rede particular para recepcionarem alunos, na forma do art. 2.º, e **para se compensarem com redução proporcional, no Imposto Sobre Serviços a pagar**, do valor anual da matrícula na mesma forma parcelada de pagamento adotada para os demais alunos em cada escola.”



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 11

Rubrica:

*[Handwritten signature]*

O próprio parágrafo terceiro do citado dispositivo legal, faz menção “aos valores compensados.”

O Decreto 22.663/03, que regulamentou a lei, é ainda mais expresso, ao estabelecer que a **compensação** de que trata o art. 3.º **terá por limite máximo o valor correspondente ao do débito de imposto sobre serviços em cada mês**, sendo vedada a utilização de eventual diferença credora para qualquer outra finalidade.

Segundo o parágrafo primeiro do citado artigo 3º, o procedimento de compensação será efetuado de forma mensal, registrando-se na escrituração do livro Modelo 3, no campo observações, o valor que corresponderia ao da parcela mensal da anuidade de cada aluno e a soma destes valores, indicando-se que tal soma poderá ser abatida do imposto a pagar. Tal procedimento é compatível com um tributo lançado por homologação.

O parágrafo terceiro do mesmo dispositivo expressamente diz que **o crédito tributário será extinto** no exato valor mensal coincidente com aquele que corresponderia ao total das parcelas de anuidades relativas aos alunos participantes do Programa de Apoio.

Ou seja, no Programa de Apoio a Alunos que completaram o ensino fundamental na rede Municipal, as escolas que cumprirem os requisitos poderão abater do valor devido a título de ISS, dentro de um determinado limite, o valor anual da matrícula na mesma forma parcelada de pagamento adotada para os demais alunos.

Na verdade, não se trata de hipótese de exclusão do crédito tributário, em que o crédito sequer chega a ser constituído via lançamento, mas sim de sistemática diversa em que o contribuinte calcula o tributo devido a título de ISS e deste montante abate, como crédito, mediante compensação tributária, o valor das matrículas, nos limites e nas condições legais.

Tal fato pode ser comprovado pela leitura dos DARM'S anexados às iniciais dos Mandados de Segurança, em que se comprova a sistemática descrita acima, ao indicar o valor dos serviços, a base de cálculo do ISS, o valor do ISS devido e o abatimento total deste valor mediante a utilização de um crédito.

Por este motivo, a presente hipótese não se enquadra no inciso III do artigo 3º da Resolução SMF nº 22.663/03. Note-se que a própria Fazenda, nos casos de verdadeiras isenções onerosas por prazo certo, resguardou o direito adquirido dos

*[Handwritten signature]*



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 111

Rubrica:

contribuintes, ao estabelecer que no cálculo do ISS mínimo não serão computadas as receitas de serviços que correspondam à este tipo de isenção, desde que a respectiva lei tenha sido publicada antes de 30 de dezembro de 2016 e o beneficiário já esteja implementando o atendimento das condições nesta data.

Apesar de não se tratar de uma isenção, entendo que a hipótese ora examinada não foi alcançada pelo artigo 8º- A da LC 116/03, com a redação dada pela LC 157/16 ou pelo artigo 33-A da Lei 691/84. Explico.

Como já destacado na Promoção PG/PADM/T/036/2017/AVC, inserida no anexo, o objetivo da Lei Complementar 157/2016, ao definir a alíquota mínima do ISS, foi combater a chamada guerra fiscal, prevendo, inclusive, uma sanção para a autoridade que descumpra o disposto no art. 8-A (artigo 10 A e 12, IV da LC 116/03).

Logo, o parágrafo primeiro do artigo 8º deve ser interpretado de uma forma finalística e teleológica para alcançar os incentivos fiscais e benefícios fiscais que visem atrair prestadores de serviços para o território do Município, casos em que a “guerra fiscal” seria evidente.

Em outras palavras, somente os benefícios ou incentivos tributários ou financeiros que podem dar ensejo à guerra fiscal foram atingidos pela novel legislação complementar.

Na verdade, a **compensação tributária não é tecnicamente um benefício fiscal, pois não envolve uma renúncia de receita pela Fazenda Pública**, já que há contrapartida por parte do titular do crédito líquido e certo na mesma proporção do crédito tributário. No caso concreto, a contrapartida é a concessão de bolsas de ensino.

Veja-se a própria definição dada pela Resolução SMF nº 2980/18:

Incentivo ou benefício tributário: a **renúncia tributária** que compreenda qualquer espécie de isenção, subsídio, crédito presumido ou outorgado, alteração de alíquota, modificação de base de cálculo ou qualquer outra forma de redução direta ou indireta do ISS. (gn)

A Constituição Federal, no §6º do art. 150, exige que os benefícios tributários (**subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão**) somente sejam concedidos mediante lei específica, em cujo processo de elaboração e aprovação se observe o disposto no artigo 14 da Lei



**PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO**  
**PROCURADORIA GERAL DO MUNÍCIPIO**

Processo nº 04/000.595/18

Data: 06/07/18

Fl. 12

Rubrica:

*[Handwritten signature]*

de Responsabilidade Fiscal, bem como, no caso de benefícios referentes ao ICMS, observe o disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, que exige prévio convênio (Lei Complementar nº 24/75).

A compensação tributária não é elencada seja pela Constituição Federal, seja pela Lei Complementar nº 24/75 (ICMS) como benefício tributário.

Ademais, mesmo que este instituto pudesse se enquadrar como tal, o que se admite para fins de argumentação, a verdade é que não me parece haver na presente hipótese qualquer risco de guerra fiscal, pois o motivo determinante para a instalação de uma escola em um Município não é a questão tributária.

O Programa de Apoio a Alunos foi instituído claramente com o objetivo de estimular a continuidade dos estudos de alunos que concluíram o ensino fundamental na rede pública Municipal, através da concessão de bolsas de estudos em entidades privadas; visando a assegurar o acesso à educação, que é uma das atribuições constitucionais atribuídas a todos os entes da federação (art. 23, V da Carta Magna) e não para atrair o prestador do serviço para o seu território.

Note-se que a Resolução da Fazenda, em seu artigo 7, prevê que a vedação prevista no art. 33-A da Lei 691/84 não se aplica à remissão e à anistia. O motivo para tal exclusão é que tais institutos não são utilizados pelos Municípios que pretendem realizar uma guerra fiscal. A remissão, quando concedida em caráter individual (art. 172 do CTN), se aplica a situações especiais e só depois de constituído o crédito tributário, sendo certo que a constituição deverá observar a alíquota mínima. Já a anistia é um instituto jurídico que só alcança a penalidade/multa, ou seja, não há que se falar em carga tributária mínima, já que ela não atinge o principal a ser pago a título de ISS.

A compensação tributária se assemelha muito à remissão, já que ambas são causas extintivas do crédito tributário (art. 156 do CTN) e não dizem respeito à guerra fiscal. A razão pela qual a Resolução da Fazenda não faz menção à primeira é por que ela não se enquadra na categoria de benefício fiscal; enquanto a segunda (assim como a anistia) se enquadra, daí a necessidade de excluí-la de uma forma expressa.



Processo nº 04/000.595/18	
Data: 06/07/18	Fl. 124
Rubrica: 	

**III. Conclusão**

Pelo exposto, conclui-se no sentido de que o artigo 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31.07.2003, com a redação conferida pela Lei Complementar 157/16, não alcança a fixação da Base de Cálculo do ISS devido pelas operadoras de planos de saúde/seguros saúde, nem a sistemática prevista pela Lei 3468/2002; razão pela qual sugere-se que a Resolução SMF nº 2980/18 seja alterada, para que os contribuintes possam continuar a recolher pela sistemática tradicional, até então vigente, sem o limitador da aplicação da chamada carga tributária mínima.

A consideração superior.

**ANDREA VELOSO CORREIA**

Procuradora do Município do Rio de Janeiro

Matr: 11/174.495-2 – OAB/RJ 80.981