



**PARECER Nº: 2016/**

**PROCESSO Nº: 2015/262003**

**INTERESSADO: Ministério da Defesa - Comando da Aeronáutica - Subdiretoria de Abastecimento**

**ASSUNTO: Consulta sobre possibilidade de restituição de valores pagos indevidamente**

**EMENTA:** Tributário. Repetição do indébito. Restituição de valores pagos indevidamente a título de ISSQN. Competência para requerer restituição de pagamentos indevidos. Serviço de Plano de Saúde. Incide ISSQN sobre os serviços de plano de saúde, cuja base de cálculo do imposto é o valor integral do serviço (preço do serviço). Impossibilidade de pedido de restituição quando o pagamento realizado é devido em função da incidência de tributo.

## 1 RELATÓRIO

No presente processo, por meio do ofício nº 7/ABJUR/196665, de 22/09/2015, a Comissão de Tomada de Contas Especiais 01/2015 do Ministério da Defesa - Comando da Aeronáutica - Subdiretoria de Abastecimento, instituída pela Portaria nº 038, de 27/02/2015, com base no art. 176 da Lei Complementar nº 159, de 23/12/2013, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária municipal, especialmente sobre a possibilidade de pedir restituição de valor pago a título do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), caso o fato gerador do tributo seja inexistente.

A Consulente informa que o Grupamento de Apoio do Rio do Janeiro (GAP-RJ) e a empresa Hapvida Assistência Médica Ltda., com sede neste Município, celebraram contrato para a prestação de serviço de assistência médico-hospitalar e ambulatorial complementar aos usuários do Sistema de Saúde da Aeronáutica nos diversos Estados do País, com emprego de profissionais, clínicas, hospitais, laboratórios de análise, próprios e ou contratados/credenciados; que os serviços de assistência à saúde, previstos no referente contrato, consistem de pagamento à Contratada em duas situações: i) exclusivamente, pelos serviços prestados aos usuários na modalidade de custo operacional (pós-pagamento), sendo repassado os custos aos profissionais, clínicas, hospitais, laboratórios de análise, próprios ou contratados/credenciados; ii) pela taxa de administração, no valor de 15% do total dos serviços prestados; que para tanto, a empresa HAPVIDA deveria apresentar 2 faturas distintas: uma para repasses dos serviços prestados a terceiros e outra para a taxa de administração; que, no que tange à taxa de administração, a empresa HAPVIDA emitiu Nota Fiscal em favor do COMAER (GAP-RJ), indicando as retenções federais, no percentual de 5,85%; que em virtude de nova interpretação por parte do COMAER a respeito do percentual a ser retido na fonte, entendeu, à época, que a empresa HAPVIDA deveria recolher o percentual de 9,45%; que este percentual foi adotado para as notas fiscais emitidas a partir de setembro de 2014; que, com relação ao repasse dos serviços prestados por terceiros à HAPVIDA, a empresa acreditando que não deveria incidir tributos nesta operação solicitou ao COMAER o acréscimo de 6,65% sobre o valor original do preço dos serviços prestados, a título de ressarcimento do encargos tributários (PIS: 0,65%, Confins: 3% e ISS: 3%); que o COMAER concordou com os acréscimos, autorizando em dezembro de 2012, e posteriormente, entendeu que o acréscimo era indevido, em setembro de 2014; e que, na nova



passivos, os sindicatos, entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e pelos auditores do tesouro municipal podem realizar consulta à Administração Tributária, por meio de petição escrita, sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária. Portanto, há amparo para o pleito em questão.

## 2.2 Do Direito à Restituição de Pagamento Indevido

Conforme exposto, a consulta versa sobre a possibilidade de restituição de valores pagos a título do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), caso o fato gerador do tributo seja inexistente.

Caso a Consulta fosse analisada apenas sobre o prisma das indagações feitas sobre a possibilidade de restituição de tributo, em função da inocorrência de fato gerador de tributo, ela seria sumariamente indeferida. Haja vista a norma disposta no artigo 177, inciso I, da Lei Complementar nº 159/2013 (Código Tributário do Município de Fortaleza - CTM), estabelecer que "não serão aceitas consultas que versem sobre dispositivos expressos da legislação tributária" e pelo fato das respostas às questões indagadas nos itens 1 e 2 da Consulta serem extraídas literalmente das normas contidas no artigo 165 a 168 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), transcritas no artigo do 92 a 95 do CTM, conforme pode ser deduzido dos termos literais abaixo transcritos:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

*Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

*Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.*

*Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.*

*Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;*

*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

No entanto, a Consulente expôs como pano de fundo os fatos relativos a um contrato celebrado entre o Comando da Aeronáutica e empresa Hapvida Assistência Médica Ltda., onde foram contratados serviços médico-hospitalares para serem prestados aos usuários do Sistema



Consta também na Clausula Segunda do contrato celebrado que a Contratada colocará à disposição da Contratante, as suas instalações, seus equipamentos e quadro técnico-profissional qualificado, seus contratados ou credenciados pessoas físicas ou jurídicas legalmente habilitadas, nas especialidades definidas na Carta-Proposta.

Diante do exposto, verifica-se que o serviço contratado pelo COMAER possui a natureza de Plano Privado de Assistência à Saúde, regulado Lei federal nº 9.656/1998, que o define no seu art. 1º, inciso I e § 1º, nos seguintes termos:

*Art. 1º Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde, sem prejuízo do cumprimento da legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se, para fins de aplicação das normas aqui estabelecidas, as seguintes definições: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)*

*I - Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor; [Grifos nossos]*

Pela definição do serviço no contrato constata-se que ele se amolda aos termos da Lei destacada, possuindo a mesma natureza. Tratando-se de um único serviço, o qual tem uma única natureza, não havendo, nem pelo contrato e nem pela norma transcrita, dissociação de atividades realizadas.

A natureza de atividade de plano de saúde também consta expressamente em todas as notas fiscais emitidas pela Contratada, no campo "Código do Serviço/Atividade" (fls. 19 a 25). Não importando, portanto, se trata de gestão ou administração de serviços ou de valores destinados a pagar serviços prestados pela própria contratada ou por terceiros credenciados.

Pode ser constatado ainda que o serviço objeto da consulta possui a natureza Plano de Saúde, pelo disposto no objeto do contrato que afirma taxativa tratar-se de "Plano de Custo Operacional cuja modalidade consiste em que a Contratante paga a Contratada exclusivamente os serviços prestados aos usuários (pós-pagamento), repassando os custos dos prestadores dos serviços, acrescido de custeio de administração.

Quanto ao que se pretendeu destacar no contrato, exposto na consulta, que a Contratada realiza administração de serviços de terceiros e próprios para o COMAER, esta possibilidade está totalmente afastada. Pois a contratada responde pela prestação de um único serviço, o de assistência médico-hospitalar e ambulatorial. Não havendo, portanto, administração de serviços, pois a atividade de administrar é ínsita no próprio serviço. A Aeronáutica não contratou a empresa HAPVIDA para administrar um serviço e sim para prestar-lhe o serviço assistência médico-hospitalar aos usuários Sistema de Saúde da Aeronáutica.

A inexistência da atividade de administração é atestada, além de outros elementos explícitos e implícitos no contrato, pela responsabilidade contratual da Contratada (HAPVIDA) pelos serviços prestados, contida na Cláusula Décima Oitava (fl. 61), onde é estabelecido que a ela é responsável pela indenização de dano causado ao usuário, a terceiros a eles vinculados e aos órgãos do Sistema de Saúde da Aeronáutica, decorrentes de ação ou omissão voluntária,



Neste sentido, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 7º, *caput*, estabelece que a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço, sem nenhuma dedução. Somente estabelecendo exceção, quanto à dedução de valores de custo de serviço da base de cálculo do imposto, nos casos dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços, que não guardam relação com o serviço de Plano de Saúde.

Segundo Martins (2010, p. 83)<sup>1</sup>, preço do serviço é o valor que se paga em unidades monetárias para adquirir determinado bem que se encontra na etapa da circulação econômica. E, neste preço, estão incluídos vários elementos, como o custo do serviço, as despesas operacionais, o lucro, os impostos devidos, etc.

Na mesma linha da definição dada por Martins, Barreto (2005, p. 355)<sup>2</sup> afirma que a base de cálculo do ISSQN, ressalvadas as exceções expressamente previstas, é o preço do serviço. Sendo este a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço.

Seguindo os mandamentos das normas que regem o imposto municipal em âmbito Nacional, o Código Tributário do Município de Fortaleza (Lei Complementar nº 159/2013), em seu artigo 240, também estabelece que a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço. Não sendo estabelecida nenhuma exceção a esta regra, no tocante ao serviço de assistência médica, prestado via Plano de Saúde.

No mesmo sentido é o Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, ao definir a base de cálculo do ISSQN, nos seus artigos 637 a 657.

Portanto, não tem sentido segregar a base de cálculo do imposto por meio da emissão de duas notas fiscais distintas, haja vista a base de cálculo do serviço de plano de saúde ser o preço do serviço sem nenhuma dedução. Não cabendo, portanto, cobrar valores em separado a título de taxa de administração, que na verdade, conforme Cláusula Vigésima, são custos e despesas indiretas inerente ao custo global da empresa para realizar a prestação do serviço de Plano de Saúde, que é um todo indissociável.

Sobre a impossibilidade de haver dedução de valores da base de cálculo do ISSQN na prestação dos serviços de assistência médico-hospitalar, via plano de saúde, merece trazer a lume o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sedimentado por meio da Súmula 274, onde estabelece que "o ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares". Hora, se no serviço de assistência médica inclui-se os valores das refeições, dos medicamentos e das diárias hospitalares, não faz sentido o prestador excluir da base de cálculo os valores referentes aos seus custos e despesas indiretos, que são inerentes ao custo do serviço principal.

Pelo exposto, em função de haver a incidência do ISSQN sobre o serviço objeto do contrato em questão e de a base de cálculo do imposto para o serviço contratado ser o preço do serviço, está correto o entendimento adotado pelos executores do contrato em questão sobre a retenção do ISSQN sobre o montante das duas espécies de notas fiscais que foram emitidas pela Contratada.

Quanto ao Município titular do imposto, nos termos das normas que definem o local de incidência do ISSQN (Art. 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003 e Art. 224 do CTM de

<sup>1</sup> MARTINS, Sergio Pinto. Manual do imposto sobre serviços. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

<sup>2</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.



não de pedido de restituição e ainda, em virtude de haver, no caso concreto, fato gerador do ISSQN.

É o parecer que ora submete-se à apreciação superior.

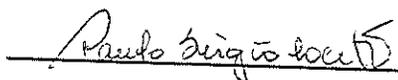
Fortaleza, 06 de junho de 2016.

  
**Francisco José Gomes**  
Auditor de Tributos Municipais  
Mat. nº 45.119

**DESPACHO DO GERENTE DA CECON**

1. Aprovo o presente parecer nos seus exatos termos.
2. Encaminhe-se ao Coordenador de Administração Tributária para apreciação.

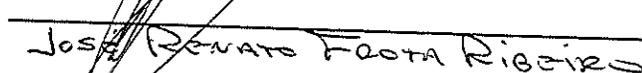
Fortaleza-CE, 06 / 06 / 2016

  
\_\_\_\_\_

**DESPACHO DO COORDENADOR DA CATRI**

1. De acordo com os termos deste Parecer;
2. Nos termos do art. 499 do Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, encaminhe-se ao Secretário das Finanças para fins de conhecimento e providências.

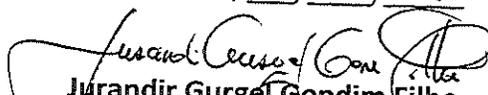
Fortaleza-CE, 06 / 06 / 2016

  
\_\_\_\_\_

**DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS FINANÇAS**

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;
2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, 06 / 06 / 2016

  
**Jurandir Gurgel Gondim Filho**  
Secretário Municipal das Finanças

