



Apelação Cível nº 0375895-08.2008.8.19.0001

Apelante: PASA S/C – Plano de Assistência à Saúde do Aposentado da CVRD

Apelado: Município do Rio de Janeiro

Relator: Des. SÉRGIO NOGUEIRA DE AZEREDO

A C Ó R D ã O

Apelação Cível. Ação Declaratória c/c Anulatória. Administrativo. Tributário. Processual Civil. Demandante, autuado pela autoridade fiscal municipal, que postula a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária com o ente tributante, para fins de incidência de ISSQN, e a anulação do auto de infração, supostamente inquinado de vícios no enquadramento legal da atividade e no arbitramento do valor devido. Sentença de improcedência. Irresignação do Autor, reeditando a tese de prescrição do crédito, apresentada ao fim da instrução processual e rechaçada pelo Juízo *a quo*, e repetindo os argumentos da exordial. Arguição do óbice prescricional que, ante o objeto declaratório e anulatório da demanda, não se reveste de interesse para o Postulante. Matéria que, enquanto prejudicial de mérito, conduz ao não acolhimento da pretensão inicial. Inteligência do disposto no art. 487, II, do CPC. Alegação realizada também em Embargos à Execução pendentes de julgamento (Proc. nº 0156666-31.2017.8.19.0001), nos quais deverá ser analisada como defesa apta a extinguir a correspondente demanda executória. Modificação parcial do julgado de 1º grau que se impõe, tão somente para afastar, de ofício, a fundamentação atinente ao tema da prescrição. Recorrente que, a toda evidência, presta serviços de operação de plano de saúde, haja vista a própria previsão estatutária do seu objetivo, encontrando-se sujeito a tributação pelo ISSQN. Irrelevância da distinção entre obrigação de fazer e obrigação de dar para a configuração do fato gerador do imposto na espécie. Entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal, firmado no RE nº 651.703/PR, com Repercussão Geral reconhecida, no sentido de que “[a]s 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”. Relação jurídico-tributária configurada. Alegada nulidade na lavratura do auto de infração que não se sustenta. Equívoco na indicação de dispositivo do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei Municipal nº 691/84) que, restrito à listagem da causa de cobrança do





tributo, não comprometeu o exercício do contraditório ou da ampla defesa pelo contribuinte, seja no âmbito administrativo, seja em sede judicial, porquanto devidamente descritos os serviços identificados. Apelante que não se desincumbiu do ônus probatório referente ao efetivo prejuízo causado pelo vício apontado (art. 333, I, do CPC/73, atualmente reproduzido no art. 373, I, do CPC), sem o qual não se decreta a nulidade (*pas de nullité sans grief*). Jurisprudência do Insigne Superior Tribunal de Justiça. Insurgência quanto à base de cálculo arbitrada pela autoridade fiscal que não merece acolhimento. Documentação contábil apresentada pelo Autor que não permitia a apuração do imposto e demais consectários devidos com base nos parâmetros normalmente utilizados para as operadoras de planos de saúde. Arbitramento, com fulcro no art. 34, I, da Lei Municipal nº 961/84, justificado e explicitado em relatório e demonstrativos. Confirmação da adequação do procedimento pela prova pericial produzida em juízo, concluindo o *expert* que “*o critério usado pelo representante do Réu, no momento da fiscalização, se deu de forma equilibrada, levando em consideração a proporcionalidade das receitas e gastos administrativos de todos os municípios que o Autor atua, resultando no valor proposto do arbitramento*”. Impugnações ao laudo pelo Demandante desprovidas de qualquer elemento de convicção apto a infirmar as conclusões do perito. Incidência do Verbete nº 155 da Súmula de Jurisprudência Predominante deste Nobre Sodalício, segundo o qual “[*m*]ero *inconformismo com as conclusões da prova pericial, desacompanhado de fundamentação técnica, não autoriza sua repetição*”. Honorários da sucumbência corretamente fixados com base no art. 85, §3º, do CPC. Decisão de mérito prolatada já na vigência do atual diploma processual. Posicionamento do Íncrito Tribunal da Cidadania a respeito da imediata aplicabilidade das regras atinentes aos encargos sucumbenciais, pois a “*sucumbência é regida pela lei vigente na data da sentença*”. Aplicação da majoração prevista no art. 85, §11, do CPC. Conhecimento e desprovimento do Apelo, com a reforma parcial, *ex officio*, da sentença.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 0375895-08.2008.8.19.0001, em que é Apelante **PASA S/C – PLANO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE DO APOSENTADO DA CVRD** e Apelado **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**,

A C O R D A M os Desembargadores que compõem a Décima Primeira





Câmara Cível, em sessão realizada em 25 de julho de 2018, por unanimidade, no sentido do **CONHECIMENTO** e **DESPROVIMENTO** do recurso e da reforma parcial, **EX OFFICIO**, da sentença, tão somente para afastar a fundamentação atinente à prescrição, ante a falta de interesse, nos termos do voto do Desembargador Relator.

Des. SÉRGIO NOGUEIRA DE AZEREDO
Relator





RELATÓRIO

Trata-se de Ação Declaratória c/c Anulatória ajuizada por **PASA S/C – PLANO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE DO APOSENTADO DA CVRD** em face do **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**, por meio da qual objetiva o Autor a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes no tocante à exação de ISS, bem como a anulação de auto de infração lavrado em função do não pagamento do imposto entre janeiro/2001 e dezembro/2005.

Narra o Demandante, em síntese, que, “[e]m 18.08.2006, com o objetivo de cobrar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) relativo ao período de janeiro/2001 a dezembro/2005, a D. Autoridade Fiscalizadora lavrou em face do Autor o Auto de Infração nº 101.017”, porém, “ao contrário do que foi decidido pelas autoridades administrativas, o Autor não presta qualquer serviço de assistência médica mediante o pagamento de mensalidades, mas, sim, fornece aos efetivos prestadores de serviços especializados (médico-hospitalares) o pagamento relativo ao preço do serviço prestado, nos casos em que seus associados necessitem desta utilização” (fls. 03/04 – IE nº 000002).

Sustenta, ainda, a nulidade da referida autuação, já que “a autoridade autuante incorreu em **grave contradição** ao descrever a atividade do Autor como se plano de saúde fosse, mas enquadrando-o em dispositivo legal que descreve a prestação de outras modalidades de serviços, quais sejam, médicos e hospitalares” (fl. 05 – IE nº 000002 – grifos no original).

Ressalta, outrossim, que, atuando sem fins lucrativos, “não se compromete a prestar qualquer serviço a seus associados”, pois “[s]ua única função é a de repassar determinados valores integrantes do fundo para pagamento do serviço médico especializado, sem que o associado tenha necessidade de desembolsar, repentinamente, a quantia necessária para tal





pagamento” (fls. 07/08 – IE nº 000002), e que, tendo em vista que a “atividade (médico-hospitalar) prestada por estes terceiros já é passível de tributação”, “incidir o ISS sobre os valores arrecadados mensalmente, os quais visam exclusivamente à composição do fundo, acarretaria uma **bitributação**” (fl. 08 – IE nº 000002 – grifos nossos).

Por fim, aduz que, mesmo que se “entenda que as atividades do Autor encerram uma obrigação de fazer, forçoso reconhecer que a base de cálculo do ISS no caso em questão apenas pode ser a diferença entre os valores entregues para composição do fundo e os montantes repassados para pagamento dos médicos, hospitais e congêneres” (fl. 18 – IE nº 000002), afastando-se o “método utilizado para a apuração da base de cálculo, o qual tomou como critério para estabelecer as receitas pagas pelos associados do Rio de Janeiro, o percentual de participação da filial carioca nos gastos administrativos totais do ‘PASA’, apurado através de um Relatório de Gastos Administrativos fornecido” (fls. 18/19 – IE nº 000002 – grifos nossos).

Por tais razões, pleiteia o seguinte (grifos nossos):

“(…)

(i) seja deferida - a **antecipação de tutela para suspender a exigibilidade dos créditos tributários de ISS ora exigidos, impedindo o Município do Rio de Janeiro de praticar qualquer medida coercitiva em decorrência do não recolhimento do imposto**, tendo em vista a inequívoca presença dos requisitos autorizadores;

(ii) seja **declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o PASA e o Município do Rio de Janeiro no que diz respeito à cobrança do ISS, uma vez que a atividade desenvolvida representa mera obrigação de dar, não havendo prestação de serviço, ou, subsidiariamente, caso se admita a incidência do ISS, que ele incida somente sobre eventual margem obtida pela subtração entre as receitas e despesas**;

(iii) seja **anulado o auto de infração nº 101.017**, tendo em vista que:

a) não há prestação de serviços pelo Autor;

b) padece de vício insanável na sua elaboração, qual seja, a nítida contradição quanto ao enquadramento legal da atividade do Autor (fundamentação legal equivocada), o que acabou por prejudicar o direito de defesa do Autor;



Poder Judiciário
Estado do Rio de Janeiro
Décima Primeira Câmara Cível



c) a base de cálculo arbitrada pela fiscalização foi totalmente equivocada, pois não reflete a receita gerada pela suposta prestação de serviço no Rio de Janeiro e, além disso, deve o ISS incidir apenas sobre a margem decorrente entre as mensalidades recebidas e os valores repassados a todos os terceiros prestadores de serviços, conforme valores constantes da anexa planilha (cf. Doc. 08);

(...)

70. Pede a condenação do Réu ao ressarcimento das custas judiciais, taxa judiciária e demais despesas processuais suportadas pelo Autor, bem como ao pagamento dos honorários de sucumbência em montante a ser estipulado por este MM. Juízo.”

O Juízo da 12ª Vara de Fazenda Pública da Capital proferiu sentença, às fls. 1.266/1.278 (IE nº 001342), julgando improcedente a pretensão autoral, nos termos *infra* transcritos (grifos nossos):

“(...)

O feito está maduro para julgamento no estado em que se encontra, não havendo outras provas a produzir.

A parte autora veio ao Judiciário, após ver lavrado Auto de Infração com o fito de cobrar o ISS relativo ao período de janeiro de 2001 a dezembro de 2005, sob o fundamento de que, em tal período descontínuo, teria ela deixado de pagar dito tributo pela prestação de serviços de Plano de Saúde, relativos à assistência médica e hospitalar aos aposentados, e outros beneficiários, da Companhia Vale do Rio Doce e empresas do grupo Vale com as quais celebrou convênios, bem como após o regular processo administrativo fiscal no qual discutiu a validade, o cabimento e a pertinência do referido A.I., não logrando êxito em nenhuma das instâncias do mencionado processamento.

*Arguiu a nulidade daquele A.I. por equívoco formal na capitulação inicial de sua atividade no que se refere aos itens da Lista de Serviços anexa à respectiva Lei, e/ou sua anulação porque dito auto padeceria de vício insanável quando ao enquadramento legal da atividade da autora, ou, ainda, porque a base de cálculo arbitrada pela fiscalização fora equivocada, não refletindo a receita gerada no Município tributante. Requereu antecipação dos efeitos da tutela para suspender a exigibilidade dos créditos tributários de ISS objeto da presente lide, a ser confirmada ao final pela declaração de inexistência de relação jurídico-tributária entre a autora e o réu no que concerne àquela cobrança, ou, subsidiariamente, caso se admita a incidência de dito tributo, que ele recaia unicamente sobre eventual margem obtida pela subtração entre as receitas e as despesas. Ao final, **quando o feito se achava em condições de julgamento, após a o parecer final do Ministério Público, retornou a autora aos autos para arguir que os débitos fiscais discutidos na presente demanda estariam prescritos nos termos do artigo 174 do CTN, ao argumento de que após a sua constituição definitiva com sua intimação da decisão***





administrativa definitiva, desfavorável ao seu pleito, ocorrida em 15/10/2008, nenhuma providência por parte do Município teria sido tomada para cobrar judicialmente o referido crédito tributário ou para interromper o curso do prazo prescricional – arguição que foi contraditada pelo réu, intimado, através da petição de fls. 1251/1264.

O Município réu, por sua vez, contestou arguindo prejudicial de prescrição da pretensão declaratória deduzida no que respeita aos períodos anteriores a cinco anos da propositura da presente demanda, sustentando no mérito a legalidade, validade e pertinência da ação fiscal e do respectivo processo administrativo, inclusive no que se refere ao critério adotado para o arbitramento da base de cálculo do tributo devido, diante da omissão e não apresentação de documentação contábil hábil e pormenorizada, por parte da autora, capaz de permitir a mais precisa apuração de tais valores, pelo que requer a improcedência da pretensão deduzida.

E, em sua última petição, responde, detalha e documenta como e porque nenhuma prescrição ocorreu sobre o débito tributário objeto da presente lide, diante de sucessivos pedidos da própria demandante, formulados através do Sistema da Dívida Ativa Municipal – DAM, para obter guia de pagamento daquele débito, todas elas respectivamente então emitidas, e cujo mero pedido e emissão consubstanciam, exatamente, a ocorrência do evento previsto no inciso IV do artigo 174 do CTN, quando assevera que a prescrição ali prevista se interrompe ‘por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor’ – sendo, naturalmente, sabido para todos os que militam na área tributária, que o pedido formal de expedição de guia de pagamento de um tributo implica, evidentemente, em um tipo dos capitulados ‘qualquer ato’.

Inicialmente afastado a prejudicial de prescrição arguida pelo Município em sua contestação, eis que – como bem asseverado pelo M.P. em seu parecer final, a fluência do prazo quinquenal, no caso, não foi o do lançamento, mas sim o da constituição definitiva do crédito tributário em discussão, que só veio a ocorrer com a decisão final administrativa e a respectiva intimação da contribuinte.

Rejeito, igualmente, a prejudicial de prescrição do débito fiscal discutido na demanda, arguida pela autora e fundada nos termos do caput artigo 174 do CTN, ao argumento de que após a sua constituição definitiva com a intimação da decisão administrativa definitiva, desfavorável ao seu pleito, ocorrida em 15/10/2008, nenhuma providência por parte do Município teria sido tomada para cobrar judicialmente o referido crédito tributário ou para interromper o curso do prazo prescricional.

O motivo para tal rejeição se encontra no inciso IV daquele mesmo artigo 174 do CTN, e se acha bem explicado na petição de fls. 1251/1264 do Município, cujas razões desde já se incorporam, cabendo destacar ainda que:

- (i) De acordo com o documento de fls. 39, juntado com a inicial, 17/10/2008 foi o dia em que a autora foi intimada da decisão do Conselho de Contribuintes contrária à sua tese, no respectivo processo administrativo;
- (ii) Um mês depois, nos autos do mesmo processo administrativo, foi a





própria autora quem, pela petição documentada às fls. 412/415 destes autos, requereu informação sobre ‘o valor atualizado’ do débito fiscal em questão – com o que se evidencia e se confirma, de outro modo, o sustentado e documentado pelo Município na antes referida petição, no sentido de que, ainda no período de cobrança amigável da dívida, foi da própria autora a iniciativa de postular, em alternadas e sucessivas oportunidades, a expedição de guia para pagamento de seu débito, inscrito em dívida ativa desde 16/01/2009, fosse diretamente fosse através do Sistema DAM, sendo as duas últimas guias postuladas e emitidas em 18/01/13 e 05/02/2013 – afastando definitivamente a ocorrência da prescrição arguida.

Resolvido isto, cinge-se a controvérsia remanescente ao pedido de reconhecimento de nulidade daquele A.I. por equívoco formal na capitulação inicial de sua atividade no que se refere aos itens da Lista de Serviços anexa à respectiva Lei, e/ou sua anulação porque dito auto padeceria de vício insanável quando ao enquadramento legal da atividade da autora, e, subsidiariamente, à discussão acerca da base de cálculo arbitrada pela fiscalização para o cálculo do tributo, que, segundo a autora, estaria equivocada por não refletir a efetiva receita gerada no Município tributante, resultando em excesso de tributação.

As alegações de nulidade seja do Auto de Infração seja do Arbitramento realizado em sede fiscal, e revisto pelo muito pertinente Laudo Pericial, não se sustentam, e, para não abundar, reiteram-se aqui os fundamentos bem resumidos no parecer final do Ministério Público:

No mérito, de igual modo, razão não assiste ao demandante. Resta evidenciado pela análise dos documentos adunados que há prestação de serviço de plano de saúde entre a demandante e seus associados, como leva a crer seu próprio nome social.

Certo que o vício de digitação contido no Auto de Infração em momento algum prejudicou o exercício do direito de defesa [administrativa e judicial – diga-se] pelo contribuinte ou a exata compreensão da origem da dívida, conforme bem reconhecido em sede de impugnação administrativa.

Ainda, a ocorrência de falha na documentação apresentada pela contribuinte impede que seja reconhecida a alegada nulidade da apuração através de arbitramento ou acerca da pretendida redução da base de cálculo, por completa falta de elementos de convicção fidedignos.

Agregue-se, a isto, já agora entrando diretamente na questão do pedido subsidiário de redução da base de cálculo apurada em sede de arbitramento, imposto pela própria conduta, (des)organização contábil e não apresentação tempestiva e pertinente de documentação hábil a permitir a devida apuração daquela, tanto o circunstanciado resumo da ação fiscal e de sua motivação (reproduzidos às fls. 625/634 no Laudo Pericial, e que aqui se incorporam como razões de conhecer e decidir), como, ainda, as adequadas e pertinentes respostas do expert aos quesitos das partes (fls. 635/643), além das conclusões do trabalho pericial e, ademais, os esclarecimentos por ele prestados posteriormente, em especial aqueles de fls. 1215/1219.



Asseveram as considerações finais do Laudo Pericial:

Após a apuração e análise procedida na documentação contábil do Autor, através de seus Livros Contábeis, do período demandado, temos as seguintes **considerações técnicas quanto ao Auto de infração:**

1ª – Com referência ao item 1 do referido Auto de Infração, a fiscalização não logrou êxito quanto à documentação requerida para execução de seus trabalhos, o mesmo acontecendo neste ato quanto ao trabalho pericial.

O Autor além de não escriturar seus fatos e atos contábeis por município, seus Livros Contábeis (Diário) dos anos de 2001 a 2004 não possuem autenticação no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, órgão competente para registro de Entidades Associativas como a do Autor, padecendo das formalidades legais em seus registros.

Portanto, o arbitramento se impôs, não tendo o Réu outra alternativa, para aferir a diferença entre Receita Operacional e Custo Operacional, em se tratando, a seu ver, de empresa de Plano de Saúde.

As observações, questionamentos e críticas apostas pela autora, que vieram ademais desacompanhadas de escopo e fundamento técnico contábil, não se sustentam, seja diante do ocorrido ao longo de toda a ação fiscal, seja diante do trabalho e das conclusões do Perito – profissional de larga experiência em questões similares, de confiança do Juízo que o nomeou, e, como bem sabe, equidistante dos interesses de ambas as partes.

Que a autora presta, a seus associados, dependentes e agregados, na forma de seus próprios atos constitutivos, serviços de plano de saúde, clara e inequivocamente capitulados em itens específicos das listas de serviços, seja da Lei Complementar nº 16/2003, seja do Código Tributário Municipal, anterior àquela, resulta insofismável.

Que a mesma autora, não só mas também no período abarcado pelo questionado A.I. – quicá por considerar, por sua própria conta e risco, que sua atividade não seria tributável pelo ISS – não apenas não recolheu aquele tributo, como sequer se cuidou de preparar e possuir documentação e escrituração contábil pertinente e adequada à devida apuração do mencionado tributo, nos exatos termos das prescrições legais, constitui outro fato insofismável.

Resulta daí, obviamente, que a responsabilidade decisiva pelo fato de que a fiscalização não teve outra saída legal senão proceder ao arbitramento da respectiva base de cálculo, conforme previsto na própria legislação, recai, como recai, fundamentalmente sobre a própria autora, em razão de sua própria desídia na devida escrituração contábil de seus atos e fatos.

Questiona, a autora, a conduta do Perito na resposta a alguns quesitos, seja imputando-a ‘parcialidade’, seja de ‘apresentar indevido juízo de valor’. Tal questionamento e suas alegações tampouco se sustentam, bastando para isso a simples leitura de tais quesitos e suas respostas, compreendidas no contexto da lide e do muito pertinente trabalho pericial realizado. São eles: Quesitos da autora de nºs. ‘1, 2, 3 e 4’ (fls. 635/636) – que devem ser vistos ademais em conjunto com os quesitos do réu de nº ‘17, 18, 21, 26 e 27’ (fls. 641/643).

Daí a pertinência técnica da conclusão fundamental apurada pelo Perito, bem destacada no parecer final do M.P., quando asseverou que: ‘(...) a base de cálculo arbitrada se deu de forma equilibrada, na qual levou em consideração a proporcionalidade das receitas e gastos administrativos colacionados em seus documentos contábeis, que englobam todos os seus estabelecimentos, pois não poderia ser diferente’.

Houvesse a autora se atido às pertinentes normas legais, e houvesse – como deveria – mantido e organizado seus registros e documentação contábil conforme as exigências legais e normativas, e nenhuma necessidade de arbitramento haveria, inexistindo tal controvérsia.

Isto posto, JULGO IMPROCEDENTE o pedido formulado, condenando a autora ao pagamento das custas judiciais e honorários advocatícios apurados sobre o valor por ela atribuído à causa, e calculados pelo percentual mínimo de cada faixa fixada nos incisos do §3º o artigo 85 do novo CPC (Lei 13.105/2015).

(...)”.

Os Embargos de Declaração opostos pelo Autor, às fls. 1.280/1.284 (IE nº 001356), sob o fundamento de que o julgado embargado padeceria de erro material quanto à data de constituição definitiva do crédito tributário em questão e de omissão consubstanciada no emprego de conceitos jurídicos indeterminados, restaram rejeitados pelo *decisum* de fl. 1.313 (IE nº 001412).

Apela, então, a Demandante, às fls. 1.316/1.340 (IE nº 001415), reeditando, preliminarmente, a tese de prescrição dos débitos a que se referem o Auto de Infração impugnado, “*uma vez que, desde a ciência da decisão final proferida no processo administrativo (constituição definitiva do crédito), ocorrida em 15.10.2008 (fls. 1.245), o Município não ajuizou a respectiva ação de execução do crédito tributário*” (fl. 1.321 – grifos no original), ressaltando que OS “*atos mencionados no art. 174 do CTN, sem dúvida, não são aqueles meros pedidos de informação a respeito do valor consolidado da dívida, como se deu no caso em análise*” (fl. 1.324).

Em seguida, reitera os argumentos iniciais no seguinte sentido:
(i) nulidade da autuação levada a efeito, já que “*o Fisco enquadrava as atividades*



desenvolvidas pela Apelada no art. 8º, V, combinado com o art. 8º, 4, do Código Tributário Municipal, este último, responsável por qualificar ‘serviços de saúde, assistência médica e congêneres’, atividades claramente distintas da desenvolvida pelo Apelante”, destacando-se que “a própria Autoridade Administrativa autuante reconheceu o equivoco na lavratura do Auto de Infração, tentando classifica-lo como um ‘lapso de digitação” (fl. 1.331); (ii) impossibilidade de tributação pelo ISS, na hipótese, uma vez que “as operadoras de plano de saúde, conforme descrito no Estudo Social da Apelante, não são empresas prestadoras de serviço, mas apenas intermediárias entre o prestador de serviço médico (o médico cooperado) e os tomadores desse serviço (os pacientes), realizando simples obrigação de dar” (fl. 1.332); e, subsidiariamente, (iii) ilegalidade do arbitramento da exação, pois “a base de cálculo do ISS, no caso dos planos de saúde, é apenas a margem ou ‘taxa de administração’, que equivale às receitas menos as despesas médicas, conforme já decidiu o STJ em diversas oportunidades”, e não “uma relação de proporcionalidade entre a participação da filial do PASA no Rio de Janeiro no total de gastos do PASA em todo o Brasil”, apontando-se que “o Apelante juntou diversos documentos que oferecem o respaldo necessário para apurar um critério de arbitramento mais razoável do que o absurdo considerado no Auto de Infração” (fls. 1.334/1.335).

Aduz, por fim, não se poder “admitir a condenação em honorários com base no novo diploma processual, sob pena de ferir a segurança jurídica daquele indivíduo que postulou em juízo, acreditando em um determinado risco de sucumbência calculado nos moldes do antigo CPC de 1973” (fl. 1.336), de modo que “a mesma linha de raciocínio já fixada pelo Superior Tribunal de Justiça no Enunciado n. 07 deve ser aplicada também à condenação em honorários sucumbenciais na sentença, para os casos que tiverem sido ajuizados anteriormente à vigência do novo CPC, como acontece na presente ação”





(fl. 1.339).

Requer, assim, *“seja dado integral provimento a este recurso de apelação, para reformar a sentença apelada, de forma a: (i) reconhecer a extinção dos créditos lançados no AI nº 101.017 pela prescrição, nos moldes previstos no art. 156 do CTN c/c art. 174, do CTN, tendo em vista a ausência de qualquer causa interruptiva da prescrição e a inércia no ajuizamento de execução fiscal, como reconhecido pelo próprio Apelado; (ii) reconhecer a nulidade do auto de infração nº 101.017, tendo em vista que (a) não há prestação de serviços pelo Apelante; (b) padece de vício insanável, qual seja, equívoco quanto ao enquadramento legal da atividade do Apelante; (c) a base de cálculo arbitrada pela Autoridade Fiscalizadora foi totalmente equivocada; e, (iii) afastar a condenação em honorários advocatícios equivocadamente aplicada nos termos do artigo 85, do CPC de 2015”*, além da condenação do Apelado *“ao ressarcimento das custas judiciais, taxa judiciária e demais despesas processuais, bem como, ao pagamento dos honorários de sucumbência”* (fl. 1.340).

Contrarrazões apresentadas às fls. 1.357/1.364 (IE nº 001456).

Manifestação do Ministério Público, à fl. 1.477 (IE nº 001477), no sentido da ausência de interesse no feito.

É o breve Relatório.





VOTO

Inicialmente, impõe-se o conhecimento do Apelo em apreço por se fazerem presentes seus requisitos extrínsecos e intrínsecos de admissibilidade.

Ainda em sede prefacial, impositivo destacar, quanto à arguição preliminar de que o crédito tributário constituído pelo auto de infração impugnado por meio da presente demanda encontrar-se-ia prescrito, que, a rigor, considerando-se a pretensão declaratória e/ou anulatória exposta na inicial, não há interesse do Autor em seu reconhecimento no feito em comento.

Com efeito, observa-se que, mesmo que restasse verificado o alegado óbice prescricional, de modo a extinguir o aludido crédito na forma do art. 156, V, do CTN, tal constatação não acarretaria qualquer prejuízo à análise da existência de relação jurídico-tributária entre as partes e/ou dos vícios apontados no ato que fundou o débito imputado ao Apelante.

De fato, a arguição da prescrição pela própria Demandante afigura-se até mesmo contraditória, porque, *in casu*, a ação proposta visa à declaração de que a atividade desempenhada pela Recorrente não se sujeita à tributação levada a efeito pelo Município Réu ou, caso assim não se entenda, à anulação da autuação realizada, de modo a concluir que a exação jamais existiu validamente, o que não se compatibiliza com o instituto invocado, que, enquanto prejudicial de mérito, acarreta a improcedência do pedido autoral.

A propósito, ao abordar o tema “**Sentenças Terminativas e Definitivas**”¹, o Eminentíssimo Desembargador e célebre autor Alexandre Freitas Câmara teceu as seguintes lições (grifos nossos):

“Entre os casos de improcedência do pedido estão aqueles em que o juiz, de

¹ CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 276-277.





ofício ou por provocação, pronuncia a decadência ou a prescrição (art. 487, II, valendo aqui registrar que só se pode conhecer de ofício da decadência quando esta for estabelecida por lei, conforme se lê no enunciado 521 do FPPC). É que, na verdade, prescrição e decadência são fundamentos de decisões de improcedência. Pense-se, por exemplo, no caso em que alguém postula a anulação de um negócio jurídico depois de decorrido o prazo decadencial a que se submete o direito à anulação. Pois, neste caso, o juiz deverá declarar improcedente o pedido formulado pelo autor, uma vez que não tem ele direito à anulação pretendida.

O mesmo raciocínio se aplica aos casos de prescrição. Figure-se, à guisa de exemplo, a hipótese de se cobrar dívida prescrita. Sendo reconhecida a prescrição, deverá o juiz julgar improcedente o pedido de cobrança, rejeitando-o.

A rigor, portanto, prescrição e decadência são fundamentos da improcedência, e este inciso II do art. 487 sequer precisaria existir autonomamente. Deixar claro o ponto, porém, evita dúvidas e divergências absolutamente desnecessárias, motivo pelo qual não há razão para se criticar o texto normativo por sua clareza.”

Portanto, ainda que se trate de questão de ordem pública, a arguição da prescrição do crédito tributário sequer deveria ser conhecida no bojo do feito *sub oculis*, já que o seu acolhimento, inclusive na forma em que havia sido requerido às fls. 1.238/1.243 (IE nºs 001313 a 001319) – “*de modo que seja extinta a presente demanda com resolução do mérito nos termos do art. 269, IV do CPC*” (fl. 1.243), ao qual corresponde o art. 487, II, do atual *Codex Processual* –, conduz à inafastável conclusão de que os pedidos autorais seriam improcedentes.

Diante de tais considerações, impositiva a reforma, de ofício, da sentença combatida, com vistas a afastar, de sua fundamentação a rejeição da preliminar atinente ao decurso prescricional referente ao débito fiscal constituído no auto de infração questionado, em razão da falta de interesse do arguente na presente demanda, sem prejuízo da análise do tema nos Embargos à Execução opostos pelo Recorrente (Proc. nº 0156666-31.2017.8.19.0001), onde também se encontra suscitado e no qual a declaração da prescrição, de fato, aproveita ao Embargante.





Superado, pois, o aludido ponto, passa-se ao cerne da controvérsia recursal, que, em atenção aos termos da irresignação interposta e ao Princípio *tantum devolutum quantum appellatum*, cinge-se ao exame da existência de relação jurídico-tributária entre os litigantes, especificamente para a cobrança de ISSQN sobre as atividades desempenhadas pelo Autor, e da alegada nulidade do Auto de Infração nº 101.017, bem como da correição do julgado de 1º grau ao arbitrar os honorários sucumbenciais com base no Diploma Processual vigente, não obstante a propositura da ação haja ocorrido sob a égide do CPC/73.

Nesse sentido, cumpre ressaltar, desde logo, que não assiste razão ao Apelante, pois, afastada a parte relativa à sustentada prescrição do crédito tributário nos moldes *supra* delineados, encontra-se correta a sentença combatida quanto ao objeto da lide, pelo que passa a integrar o presente *decisum* em fundamentação *per relationem* (art. 92, §4º, do RITJERJ).

Veja-se, a esse respeito, que, apesar da argumentação com vistas a descaracterizar o fato gerador do imposto cobrado, aduzindo o Recorrente que “**NÃO PRESTA QUALQUER SERVIÇO**” (fl. 1.332 – IE nº 001415), mostra-se indene de dúvidas que a sua atuação se caracteriza pela operação de plano de saúde, conforme se extrai da sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ (fl. 29 – IE nº 000030) e do seu Estatuto Social, cujo art. 3º estabelece o seguinte (fl. 34 – IE nº 000034), *ipsis litteris* (grifos nossos):

“Art. 3º – A SOCIEDADE tem por objetivo **proporcionar a seus associados, respectivos dependentes e agregados, um Plano de Assistência à Saúde – PASA, doravante denominado PLANO através de profissionais e entidades da área de saúde, na forma e condições fixadas neste Estatuto e no Regulamento Básico.**”

Ademais, nas razões de Apelo, o próprio Postulante se identifica como uma daquelas entidades, ao afirmar “*que as operadoras de plano de saúde,*





conforme descrito no Estatuto Social da Apelante, não são empresas prestadoras de serviço, mas apenas intermediárias entre o prestador de serviço médico (o médico cooperado) e os tomadores desse serviço (os pacientes), realizando simples obrigação de dar” (fl. 1.332 – IE nº 001415), embora tal distinção não venha ao seu socorro.

Isso porque, a *latere* da utilização dos conceitos de “obrigação de fazer” e de “obrigação de dar” para identificar hipóteses sujeitas a tributação pelo ISSQN, já se encontra assentada, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, a tese de que “[a]s 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”, conforme acórdão prolatado no julgamento do RE nº 651.703/PR, com Repercussão Geral reconhecida, assim ementado, *in verbis* (grifos nossos):

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 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. (...) 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), *verbis*: (...) 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 serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 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. 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. (RE nº 651.703/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017)

Portanto, inequívoco que a atividade desempenhada pelo Apelante, equiparada pelo próprio à das operadoras de planos de saúde, sujeita-se à incidência do ISSQN, surgindo, assim, a relação jurídico-tributária entre aquele e o Município Demandado. Irretocável, pois, a sentença que, remetendo-se ao parecer exarado pelo Ministério Público, confirmou o vínculo fiscal entre os litigantes em razão da efetiva prestação de serviço passível de tributação municipal.





Passa-se, então, à suposta nulidade do Auto de Infração nº 101017 (fls. 48/51 – IE nº 000066), devendo-se registrar, porém, que, não obstante o Requerente se refira ao documento como um todo, sua impugnação, desde o questionamento realizado pela via administrativa, restringe-se apenas ao item 1 da autuação (fl. 48), havendo, quanto aos demais, reconhecimento da dívida e pedido de parcelamento, conforme se verifica às fls. 184 (IE nº 000225) e 267 (IE nº 000310).

Após tal esclarecimento, impositivo notar que, de fato, na primeira parte do aludido auto, houve equívoco quanto à indicação do dispositivo do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei Municipal nº 691/84) referente aos serviços prestados pelo Autor, já que o *“inciso V do artigo 8º da Lei 691/94 – redação dada pela Lei 1.194/84 –”* (rectius: 1.194/87) dizia respeito a *“assistência médica e congêneres, (...) prestados através de planos de medicina de grupo e convênios, inclusive com empresas, para assistência a empregados”*, o que o Demandante, a toda evidência, não desempenhava.

Ocorre, no entanto, que o vício apontado, além de não comprometer o enquadramento legal da infração cometida pelo contribuinte ou a aplicação da penalidade correspondente, não impediu, de forma alguma, o exercício do contraditório ou da ampla defesa, seja no âmbito administrativo, seja em juízo, já que, da simples leitura da imputação, extrai-se que a atividade identificada pela fiscalização, para fins de incidência do tributo, consistia na *“prestação dos serviços de Plano de Saúde (...) para a assistência médica e hospitalar aos aposentados, e outros, da Companhia Vale do Rio Doce e empresas do grupo Vale com as quais celebrou convênios”* (fl. 48 – IE nº 000066), sendo tal matéria amplamente debatida e confirmada na esteira dos argumentos *supra* expostos.

Com efeito, o erro evidenciado pelo Recorrente, conforme informado pela fiscal de rendas que lavrou o Autor de Infração nº 101017, ocorreu *“por um lapso*





de digitação”, que fez com que aqueles serviços fossem “enquadrados no inciso V (e no item 4) do artigo 8º da Lei 681/84, quando deveria ter sido corretamente digitado ‘inciso VI’, em consonância com a descrição dos serviços atribuídos ao impugnante” (fl. 281 – IE nº 000324), o que, devidamente esclarecido no bojo do processo administrativo instaurado com a impugnação parcial à fiscalização, permitiu ao Impugnante a exposição de suas defesas contra o ato emanado da Administração.

Nessa linha de inteligência, cumpre registrar que, consoante cediço, a declaração de nulidade, sobretudo nos casos como o presente, em que a arguição se restringe a questão meramente formal, depende da comprovação de efetivo prejuízo decorrente do vício (*pas de nullité sans grief*), ônus este do qual a Autora não se desincumbiu, deixando, assim, de atender ao disposto no art. 333, I, do CPC/73, atualmente reproduzido no art. 373, I, do CPC.

Em idêntico sentido inclina-se a jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, consoante demonstram os julgados a seguir colacionados, proferidos quando da análise de hipóteses análogas (grifos nossos):

ADMINISTRATIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO. CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF.

I - O recorrente teve seu direito ao devido processo legal assegurado e, apesar das alegações quanto à suposta violação da legislação federal, em momento algum a parte conseguiu demonstrar concretamente qual foi o seu prejuízo.

II - A jurisprudência desta Corte é remansosa no sentido da necessidade de efetiva demonstração dos prejuízos à defesa como pressuposto para a nulidade do processo administrativo, em homenagem ao princípio *pas de nullité sans grief*. Precedentes: RMS 30.856/SP, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 17/03/2016, DJe 31/03/2016; RMS 28.132/ES, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2015, DJe 03/02/2016; AgRg no RMS 48.427/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2015, DJe 05/02/2016.

III - O Superior Tribunal de Justiça assentou na sua jurisprudência que, não





obstante as sessões administrativas acontecerem a portas fechadas, como sustenta o recorrente, não é, por si só, motivo suficiente para se decretar a nulidade do ato administrativo, desde que seja garantido à parte o contraditório e a ampla defesa, exatamente como aconteceu no presente caso. Precedentes: AgRg nos EDcl no RMS 33.017/BA, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2015, DJe 09/12/2015; MS 15.544/DF, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, CORTE ESPECIAL, julgado em 02/05/2012, DJe 18/05/2012; MS 15.544/DF, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, CORTE ESPECIAL, DJe 18.5.2012 e RMS 17.464/BA, Rel. Min. JORGE MUSSI, DJe 3.8.2009.

IV- Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp nº 934.319/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2017, DJe 22/11/2017)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. ILÍCITO ADMINISTRATIVO E PENAL. PRESCRIÇÃO REGULADA PELA LEI PENAL. INEXISTÊNCIA DE CONDENAÇÃO CRIMINAL. PRAZO PRESCRICIONAL PELA PENA EM ABSTRATO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. SUFICIÊNCIA E VALIDADE DAS PROVAS. MÉRITO ADMINISTRATIVO.

1. Ao se adotar na instância administrativa o modelo do prazo prescricional vigente na instância penal, deve-se aplicar os prazos prescricionais ao processo administrativo disciplinar nos mesmos moldes que aplicados no processo criminal, vale dizer, prescreve o poder disciplinar contra o servidor com base na pena cominada em abstrato, nos prazos do artigo 109 do Código Penal enquanto não houver sentença penal condenatória com trânsito em julgado para acusação.

2. **A classificação jurídica atribuída ao fato ilícito administrativo não obriga a autoridade administrativa que impõe a sanção, tendo aplicação o princípio *jura novit curia* dès que a imputação dos fatos, como efetivamente o foi, permita o exercício do direito à ampla defesa, pois que o acusado se defende dos fatos e, não, da capitulação jurídica, tudo em observância ao brocardo *pas de nullité sans grief*.**

3. No que diz respeito ao controle jurisdicional do processo disciplinar, compete ao Poder Judiciário apreciar a regularidade do procedimento à luz dos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, sendo-lhe vedado a revisão do material fático apurado no processo administrativo, com a conseqüente incursão sobre o mérito do julgamento, notadamente no que se refere ao exame da existência, ou não, de indícios de autoria, materialidade e dolo do acusado.

4. Recurso improvido.

(RMS nº 15.648/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, SEXTA TURMA, julgado em 24/11/2006, DJ 03/09/2007, p. 221)

Tampouco assiste razão ao Apelante em sua insurgência contra o arbitramento do imposto e demais consectários devidos em razão da infração





indicada no item 1 do aludido auto. Isso porque, conquanto argumente que “*a base de cálculo do ISS, no caso dos planos de saúde, é apenas a margem ou ‘taxa de administração’, que equivale às receitas menos as despesas médicas*” (fl. 1.334 – IE nº 001415), o revolvimento de toda a documentação que instrui o presente feito, inclusive o laudo pericial de fls. 615/645 (IE nº 000678), revela que a fixação do débito fiscal em tais parâmetros não se mostrou possível diante de problemas na escrituração dos dados contábeis do Autor, que não os individualizava por municípios.

Nesse contexto, procedeu-se à apuração de uma base de cálculo arbitrada, devidamente justificada e explicitada no Relatório de Arbitramento e seus Anexos de fls. 115/126 (IE nºs 000146 a 000157), no qual se consignou que “*o contribuinte informou que inexistiam recibos, avisos de lançamentos ou demais comprovantes de receitas que pudessem ser apresentados, eis que as contribuições/ participações dos associados do PASA eram feitas, na maioria das vezes, mediante desconto em folha de pagamento*” (fl. 115).

Ademais, extrai-se do referido documento que, intimado a “*apresentar um Relatório das Receitas mensais de contribuições/ participações geradas em cada um dos municípios onde funcionam (ou funcionaram, no decorrer do período fiscalizado) seus estabelecimentos/escritórios de representação*”, “*o contribuinte declarou que o sistema PASA não gera estas informações*” (fls. 115/116). O mesmo se verificou quanto ao solicitado “*Relatório dos Custos Mensais de cada estabelecimento/escritório de representação do PASA – destacando a folha mensal dos salários pagos a seus funcionários*”, sobre o qual o Autor “*informou que a contabilidade é feita de forma unificada, e que a folha de pagamento é gerada de forma global, não sendo individualizada por filial*” (fl. 116).

Portanto, não restam dúvidas de que a autoridade fiscalizadora atuou em estrito cumprimento ao que dispõe o art. 34, I, do CTM, *ipsis litteris* (grifos nossos):





“Art. 34. O valor do imposto será lançado a partir de uma base de cálculo arbitrada, sempre que se verificar qualquer das seguintes hipóteses:

I - não possuir o sujeito passivo, ou deixar de exhibir os elementos necessários à fiscalização das operações realizadas, inclusive nos casos de perda, extravio ou inutilização de livros ou documentos fiscais;”

Assim, impossibilitado – pelo próprio contribuinte – o cálculo do ISSQN nos moldes normalmente aplicados às operadoras de planos de saúde, não há que se falar no afastamento da base arbitrada pelo Fisco, sobretudo porque, submetida à análise pericial, concluiu o expert que ***“o critério usado pelo representante do Réu, no momento da fiscalização, se deu de forma equilibrada, levando em consideração a proporcionalidade das receitas e gastos administrativos de todos os municípios que o Autor atua, resultando no valor proposto do arbitramento”*** (fl. 636 – IE nº 000678 – grifos no original).

Tal conclusão se manteve hígida após as impugnações ofertadas pelo Demandante (fls. 1.152/1.162 e 1.203/1.212 – IE nºs 001222 a 001232 e 001278 a 001287, respectivamente), esclarecendo o perito que, diante do caráter global dos dados contábeis apresentados pelo Postulante, procedeu-se, no arbitramento em questão, à investigação dos ***“percentuais de participação frente aos Gastos Administrativos totais”*** (fl. 1.218 – IE nº 001291) referentes ao Município do Rio de Janeiro, de modo a permitir o dimensionamento das despesas nessa área de atuação do Autor, não especificadas pela sua escrituração contábil.

Além disso, deve-se sublinhar que, apesar de o impugnante haver pugnado, nas aludidas manifestações, pela ***“realização de novo estudo”*** (fl. 1.212 – IE nº 001287), não apresentou qualquer elemento de convicção apto a infirmar as considerações do subscritor da peça técnica ao confirmar a atuação da Municipalidade, sendo cabível frisar que, em momento algum, demonstrou o Apelante de que forma eventuais impressos supostamente negligenciados pela perícia conduziram a resultado diverso daquele obtido no auto de infração.





Nesse sentido, afigura-se correto o julgado de 1º grau que, à falta de fundamentada dúvida quanto às conclusões da prova pericial, amparou-se nessa para emitir o juízo de mérito sobre o pedido autoral, prevalecendo, pois, o entendimento consolidado no Verbete nº 155 da Súmula de Jurisprudência Predominante deste Nobre Sodalício, segundo o qual “[m]ero *inconformismo com as conclusões da prova pericial, desacompanhado de fundamentação técnica, não autoriza sua repetição*”.

De modo análogo posiciona-se esta Egrégia Corte de Justiça, conforme se observa nos arestos abaixo reproduzidos, extraídos da jurisprudência de seus Órgãos Fracionários (grifos nossos):

Apelação. Energia elétrica. Impugnação das cobranças mensais. **Alegação de excesso. Laudo pericial que não o confirma. Conclusão taxativa. Contraprova. Ausência.** 1. **Embora o juiz não esteja adstrito às conclusões do laudo, também não está em regra equipado de conhecimentos técnicos que lhe permitam dissentir gratuitamente do perito. Noutras palavras, o art. 479 do Código de Processo Civil deve-se interpretar em conjunto com os arts. 156 e 375 (parte final) do mesmo diploma, que ressalvam à prova pericial a elucidação de fatos de natureza técnica ou científica.** 2. No caso dos autos, o perito não só vistoriou o imóvel e concluiu pela compatibilidade entre os valores cobrados e o consumo estimado a partir da carga instalada, como ainda atestou o fidedigno funcionamento do aparelho medidor. 3. Na míngua de contraprova da parte apelante, que se limitou a aduzir alegações as mais genéricas sem sequer impugnar com especificidade as conclusões do experto, revela-se improsperável a pretensão de reforma da sentença. 4. Desprovidimento do recurso.

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 0184922-57.2012.8.19.0001 / DES. MARCOS ALCINO DE AZEVEDO TORRES - Julgamento: 11/04/2018 - VIGÉSIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL)

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO RENOVATÓRIA. LOCAÇÃO NÃO RESIDENCIAL. PREENCHIMENTO DOS REQUISITO LEGAIS. CONTROVÉRSIA LIMITADA AO VALOR DO ALUGUEL. 1. Trata-se de ação renovatória de contrato de locação não residencial, julgada procedente para renová-lo, a partir de 01/11/2015, e para fixar o aluguel mensal no valor de R\$ 28.500,00, mantidas as demais cláusulas e condições previstas no contrato anterior. 2. Inicialmente, verifica-se que o perito do juízo aplicou o método comparativo direto de dados de mercado, sistema aceito por este Tribunal de Justiça, que consiste na obtenção do valor de mercado do imóvel avaliando por meio da comparação com outros imóveis de características semelhantes. 3.





Salienta-se que o laudo pericial foi elaborado por perito qualificado, com observância dos parâmetros de mercado e os padrões técnicos exigidos para a espécie, tendo utilizado o software INFER 32, com metodologia estatística e calibrado com fator de oferta de índice de 10, que minimiza possíveis distorções. Além disso, considerou na sua avaliação diversos imóveis localizados nas proximidades, de modo que o valor do locativo apurado bem reflete o mercado e permitiu encontrar com segurança um valor locatício mais consentâneo com a realidade, **sendo certo que as impugnações genéricas e meramente especulativas ofertadas pelas partes não conseguem infirmar as conclusões do laudo pericial**. 4. **Aplicação da Súmula 155 do TJRJ**. 5. Com relação aos ônus sucumbenciais, verifica-se que a sentença proferida a fls. 485-488 foi lançada na vigência do Código de Processo Civil de 2015, que não permite a compensação de honorários. Assim, impõe-se o reconhecimento da sucumbência recíproca, devendo cada demandante arcar com o pagamento dos honorários do advogado da outra parte. Precedentes deste Tribunal de Justiça. 6. Recurso do autor ao qual se nega provimento. 7. Recurso dos réus ao qual se dá parcial provimento.
(APELAÇÃO CÍVEL Nº 0012008-37.2015.8.19.0209 / DES. ELTON MARTINEZ CARVALHO LEME - Julgamento: 31/01/2018 - DÉCIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL)

Quanto à insurgência relativa aos honorários da sucumbência, sob a tese de que, ajuizada a ação sob a égide do CPC/73, os referidos ônus sucumbenciais não poderiam ser fixados com base em norma do *Codex* Processual vigente, ressalta-se que também não merece prosperar o recurso autoral.

Com efeito, diferentemente do que se estabeleceu quanto aos chamados “honorários recursais” previstos no art. 85, §11, do CPC, que, conforme orientação do Enunciado Administrativo nº 07 do Insigne Superior Tribunal de Justiça, somente seria aplicável aos recursos interpostos contra decisões publicadas após a vigência do novel diploma, as novas regras para o estabelecimento da verba honorária aplicam-se imediatamente quando do julgamento do feito, bastando, para sua incidência, que a sentença seja prolatada a partir de 18/03/2016, o que ocorreu na espécie, já que o *decisum* combatido data de “05 de maio de 2016” (fl. 1.278 – IE nº 001342).

Sobre o tema, cumpre trazer à colação julgados do Ínclito Tribunal da



Cidadania, que, elucidando a questão de direito intertemporal em comento, confirmam o posicionamento ora adotado, *in verbis* (grifos nossos):

1. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. **DIREITO INTERTEMPORAL**. COMPENSAÇÃO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DETERMINADA NA SENTENÇA. PEDIDO DE AFASTAMENTO DIANTE DA NOVA DETERMINAÇÃO DO CPC DE 2015. RETROATIVIDADE DA NORMA. IMPOSSIBILIDADE. **PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM**. RECURSO ESPECIAL QUE NÃO FOI PROVIDO POR ESTE RELATOR. ABERTURA DA REAPRECIÇÃO DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS POR ESTA CORTE SUPERIOR. NÃO OCORRÊNCIA NA HIPÓTESE. AGRAVO IMPROVIDO. 2. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECURSAIS. NÃO CABIMENTO. PEDIDO FORMULADO PELA PARTE AGRAVADA NÃO ACOLHIDO.

1. **Na aplicação do direito intertemporal, as novas regras relativas a honorários advocatícios de sucumbência, advindas da edição do CPC de 2015, devem ser aplicadas imediatamente em qualquer grau de jurisdição, sempre que houver julgamento da causa já na vigência do novo Código.**

2. Se, no grau recursal, o Tribunal não julgar o recurso de modo a alterar a sucumbência, não lhe é dado reexaminar os honorários advocatícios tal como fixados na origem para aplicar o novo CPC. Por conseguinte, se não houve provimento do recurso com alteração da sucumbência, não é dado ao julgador afastar a compensação autorizada na origem com espeque no CPC de 1973.

3. Para fins de arbitramento de honorários advocatícios recursais, previstos no § 11 do art. 85 do CPC de 2015, é necessário o preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos: Direito Intertemporal: deve haver incidência imediata, ao processo em curso, da norma do art. 85, § 11, do CPC de 2015, observada a data em que o ato processual de recorrer tem seu nascedouro, ou seja, a publicação da decisão recorrida, nos termos do Enunciado 7 do Plenário do STJ: "Somente nos recursos interpostos contra decisão publicada a partir de 18 de março de 2016, será possível o arbitramento de honorários sucumbenciais recursais, na forma do art. 85, § 11, do novo CPC"; o não conhecimento integral ou o improvimento do recurso pelo Relator, monocraticamente, ou pelo órgão colegiado competente; a verba honorária sucumbencial deve ser devida desde a origem no feito em que interposto o recurso; não haverá majoração de honorários no julgamento de agravo interno e de embargos de declaração oferecidos pela parte que teve seu recurso não conhecido integralmente ou não provido; não terem sido atingidos na origem os limites previstos nos §§ 2º e 3º do art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, para cada fase do processo; não é exigível a comprovação de trabalho adicional do advogado do recorrido no grau recursal, tratando-se apenas de critério de quantificação da verba.

4. No caso dos autos, além de o recurso especial ter sido interposto quando ainda estava em vigor o CPC de 1973, a parte agravada pretende o arbitramento dos honorários recursais previstos no § 11 do art. 85 do Novo CPC no âmbito do agravo interno, o que, como visto, não é cabível.



5. Agravo interno improvido. E indeferimento do pedido, formulado pelo agravado, de arbitramento de honorários advocatícios recursais.
(AgInt nos EDcl no REsp nº 1.357.561/MG, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 04/04/2017, DJe 19/04/2017)

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. REDISSCUSSÃO DA MATÉRIA. **HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. NATUREZA JURÍDICA. LEI NOVA. MARCO TEMPORAL PARA A APLICAÇÃO DO CPC/2015. PROLAÇÃO DA SENTENÇA.**

1. Constata-se que não se configura a ofensa ao art. 1.022 do Código de Processo Civil/2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

2. Cabe destacar que o simples descontentamento da parte com o julgado não tem o condão de tornar cabíveis os Embargos de Declaração, que servem ao aprimoramento da decisão, mas não à sua modificação, que só muito excepcionalmente é admitida.

3. No mérito, o Tribunal a quo consignou que "a melhor solução se projeta pela não aplicação imediata da nova sistemática de honorários advocatícios aos processos ajuizados em data anterior à vigência do novo CPC."

4. Com efeito, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça posicionou-se que o arbitramento dos honorários não configura questão meramente processual.

5. Outrossim, **a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a sucumbência é regida pela lei vigente na data da sentença.**

6. **Esclarece-se que os honorários nascem contemporaneamente à sentença e não preexistem à propositura da demanda. Assim sendo, nos casos de sentença proferida a partir do dia 18.3.2016, aplicar-se-ão as normas do CPC/2015.**

7. **In casu, a sentença prolatada em 21.3.2016, com supedâneo no CPC/1973 (fls. 40-41, e-STJ), não está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual merece prosperar a irresignação.**

8. Quanto à destinação dos honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais, o artigo 29 da Lei 13.327/2016 é claro ao estabelecer que pertencem originariamente aos ocupantes dos cargos das respectivas carreiras jurídicas.

9. Recurso Especial parcialmente provido, para fixar os honorários advocatícios em 10% do valor da condenação, nos termos do artigo 85, § 3º, I, do CPC/2015.

(REsp nº 1.636.124/AL, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2016, DJe 27/04/2017)

Em razão das conclusões *supra*, tendo em vista a manutenção integral da sentença, publicada já na vigência do novel diploma processual, impositiva a





aplicação do disposto no art. 85, §11, do CPC, de modo a majorar os honorários arbitrados anteriormente no “*percentual mínimo de cada faixa fixada nos incisos do §3º do artigo 85 do novo CPC*” (fl. 1.278 – IE nº 001342) para 6% (seis por cento) sobre o valor atualizado da causa, enquadrado no art. 85, §3º, III, também do CPC, visto que, conforme ressaltado pelo próprio Recorrente, “*o valor da causa neste caso supera os 2.000 salários mínimos*” (fl. 1.339 – IE nº 001415)

Diante do exposto, **VOTO** no sentido do **CONHECIMENTO** e **DESPROVIMENTO** do recurso, com a conseqüente majoração da verba honorária nos moldes *supra* delineados, e da reforma parcial, **EX OFFICIO**, da sentença vergastada, tão somente para afastar a fundamentação acerca da suposta prescrição do crédito tributário questionado, sem prejuízo de sua análise nos Embargos à Execução opostos pelo Apelante (Proc. nº 0156666-31.2017.8.19.0001), onde a matéria se reveste do devido interesse, confirmando-se os demais termos do *decisum*.

Rio de Janeiro, na data da sessão.

Des. SÉRGIO NOGUEIRA DE AZEREDO
Relator

