

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07.11569.1.23
RECORRENTE: ECORDIS SERVIÇOS MÉDICOS
LTDA
Rua Abelardo, 45 – Graças –
Recife/PE
Inscrição mercantil nº 624.971-0
ADVOGADO: DANILO TAVARES LUCIANO
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO
FISCAL JULGADOR PRIMEIRA
INSTÂNCIA – PEDRO JOSÉ DOS
SANTOS JÚNIOR
RELATOR: CARLOS ANDRÉ RODRIGUES
PEREIRA LIMA

ACÓRDÃO Nº 178/2023

EMENTA:

- 1- NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS-PRÓPRIO – AUSÊNCIA RECOLHIMENTO – SERVIÇOS MÉDICOS ENQUADRADOS NO SUBITEM 4.02 DA LISTA CTM/RECIFE – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZANDO EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS – POSSIBILIDADE – SÚMULA 10 DO CAF/RECIFE – RECURSO VOLUNTÁRIO – DADO PROVIMENTO.
- 2- Os serviços prestados pela Contribuinte estão enquadrados no subitem 4.02 da lista de serviços do art. 102 do CTM/Recife, estando correta a tributação dos serviços a alíquota de 2% (cinco por cento).
- 3- O fato de a Contribuinte realizar serviços em estabelecimentos de terceiros não descaracteriza a sua condição de clínica médica prestadora de serviços de ecocardiografia/ultrassonografia, nos termos do item 4.02 da LC nº 116/03 e da lista de

Continuação do Acórdão nº 178/2023

serviços do CTM/Recife (Súmula 10 CAF/Recife).

- 4- Recurso Voluntário conhecido e provido, modificando a decisão proferida pela 1ª instância em todos os seus termos.

Vistos, relatados, examinados e discutidos os presentes Autos, ACORDAM os Membros do Conselho Administrativo Fiscal, à unanimidade, na conformidade do voto do Relator e das notas constantes da Ata de Julgamento, por **conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte**, modificando a decisão de 1ª Instância em todos os seus termos, julgando nula a Notificação Fiscal.

C.A.F., Em 29 de novembro de 2023.

Carlos André Rodrigues Pereira Lima – RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho

Raphael Henrique Lins Tiburtino dos Santos

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07.11569.1.23
RECORRENTE: ECORDIS SERVIÇOS MÉDICOS LTDA
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA-
PEDRO JOSÉ DOS SANTOS JÚNIOR
RELATOR: CARLOS ANDRÉ RODRIGUES
PEREIRA LIMA

RELATÓRIO

Trata-se de Notificação Fiscal lavrada em desfavor da contribuinte **ECORDIS SERVIÇOS MÉDICOS LTDA** (ID 1 – pág 1), pelo não recolhimento do ISS-próprioretido, no valor de R\$ 215.716,79 (duzentos e quinze mil, setecentos e dezesseis reais e setenta e nove centavos), conforme demonstrativo do débito tributário anexado ao documento (ID 1 – pág 2/3).

A notificação registra que foi infringido o disposto no art. 126. Inciso I, do CTM/Recife, ficando sujeita a penalidade de 40% (quarenta por cento) do valor do imposto de responsabilidade da contribuinte, que não recolheu, estabelecida no inciso VI, alínea “a” e §4º do art. 134 do CTM/Recife.

Em análise ao Termo Final de Fiscalização (ID 3 – pág1/3), constata-se que a Prefeitura do Recife identificou que a Contribuinte emitiu notas fiscais com alíquota equivocada de 2% (dois por cento), enquanto deveria recolher o ISS sob a alíquota de 5% (cinco por cento), no período de janeiro/2019 a novembro/2022.

Alegou que a Contribuinte é uma empresa que presta serviços médicos na área de ecocardiograma, em unidade de terceiros (hospitais e clínicas), com domicílio tributário em caixa postal.

Assim, entendeu a Unidade de Fiscalização Tributária – UFT que a Contribuinte vem enquadrando seus serviços no item 4.02 (*Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrasonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres*) da lista de serviços, porém, está, na realidade, enquadrada no item 4.01 (*Medicina e biomedicina*), defendendo que os serviços enquadrados no item

4.02 não podem ser executados em uma Caixa Postal, pois, para a prestação dos mesmos, fazem-se necessárias as devidas estruturas físicas e de pessoal qualificado.

Foram anexados aos autos:

- (i)* termo de orientação a Contribuinte da área de saúde (ID 2 – pág 4/7);
- (ii)* nota fiscal emitida pela Contribuinte (ID 2 – pág 8);
- (iii)* demonstrativo com as NFs objeto da malha fina (ID 2 – pág 9/22);
- (iv)* planilha de demonstrativo de débito mensal (ID 2 – pág 23).

Por meio do Termo de Intimação (ID 3 – pág 1) e pelo Extrato de Malha Fina (ID 3 – pág 2), a Contribuinte foi intimado para, no prazo de 30 dias, regularizar sua situação fiscal, considerando que foram identificadas irregularidades que ocasionaram a falta de ISS próprio da empresa.

Em 24/3/2023, a Contribuinte apresentou Defesa contra a Notificação Fiscal (ID 6 – pág 1/16), defendendo, em síntese, que presta, exclusivamente, serviços de ecocardiograma (ultrassonografia do coração), prestados às unidades hospitalares, clínicas e pronto-atendimento.

Anexou à defesa:

- (i)* procuração e atos constitutivos (ID 7 e 8);
- (ii)* cópia dos esclarecimentos prestados em resposta ao termo de intimação e extrato da malha fina (ID 9 – pág 2/4);
- (iii)* documentos de identificação (ID 10 e 11);
- (iv)* cópia dos dados do lançamento (ID 12 – pág 1/7).

O julgador de 1ª Instância do CAF julgou procedente a Notificação Fiscal, considerando que a Contribuinte está enquadrado no subitem 4.01 da lista de serviços, devendo, portanto, ser tributado à alíquota de 5% (cinco por cento). Abaixo é a ementa do julgado:

EMENTA: NOTIFICAÇÃO FISCAL. ISS. SERVIÇOS MÉDICOS ENQUADRADOS NO SUBITEM 4.01 DA LISTA. PROCEDÊNCIA DA NOTIFICAÇÃO.

1. Os serviços que compõem o subitem 4.02 são caracterizados pela intensiva utilização de insumos e aparelhos auxiliares de diagnóstico e terapia, apresentando elevados custos, justificadores da aplicação de alíquota reduzida para o ISS.
2. Os serviços prestados pela Recorrente se configuram pelo trabalho pessoal do médico, a serem enquadrados no subitem 4.01, ao contrário dos serviços prestados por hospitais e clínicas tomadoras de serviços, em que há uma equipe multiprofissional evolvida e a disponibilização de toda uma estrutura de atendimento e diagnóstico.
3. **Notificação** julgada **PROCEDENTE**.
4. Decisão não sujeita a reexame necessário, por não se enquadrar entre as situações constantes no art. 221 do CTMR.

Entre os principais argumentos do julgador da 1ª Instância para defender o enquadramento dos serviços da Contribuinte no item 4.01 seria a questão dos equipamentos. Na visão do julgador, é impossível a prestação de serviços de ecocardiografia sem que se disponha dos equipamentos especializados para isso:

Como destacou a fiscalização, não possui a Recorrente a estrutura de pessoal e equipamentos necessários à prestação de serviços enquadrados no subitem 4.02. Apesar da criticada utilização da expressão "domicílio tributário" para a caracterização da natureza dos

Em 20/04/2023 a Contribuinte foi intimado da decisão proferida pela 1ª Instância do CAF (ID 13 – pág10/11).

Em 22/05/2023, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (ID 13 – pág 19/33), reiterando os argumentos de sua defesa, defendendo que a atividade e natureza dos serviços prestados é exclusivamente de realização de serviços de ecocardiograma (ultrassonografia do coração).

No tocante a necessidade de estrutura e equipamentos necessários para prestação dos serviços, defendeu que *a estrutura pessoal resta evidente, uma vez que o serviço médico é prestado por médicos especializados, e se utilizam os equipamentos igualmente específicos e necessários à prestação de serviço, mesmo que não sendo, em vezes, de propriedade da Empresa contribuinte.*

Anexou ao Recurso Voluntário:

- (i) atos constitutivos (ID 13 – pág34/39);
- (ii) cópia da decisão da 1ª instância (ID 13 – pág40/47);

(iii) procuração (ID 13 – pág 48).

Em 10/07/2023 a Unidade de Fiscalização Tributária – UFT informou nada ter a opor ao julgamento da 1ª instância e prestou esclarecimentos a Contribuinte, informando que não é necessário que o prestador de serviços detenha de equipamentos próprios para prestação dos serviços de ecocardiografia, mas que, de alguma forma, tenha a posse desses equipamentos.

Em 28/8/2023 foi concedido a Contribuinte o direito de apresentação, nos autos, dos contratos de prestação de serviços de exame por imagem em datas contemporâneas ao fato gerador do lançamento discutido (ID 18 – pág 1/2).

Em 26/9/2023 a Contribuinte foi intimado (ID 19 – pág1/2) e, em 19/10/2023 apresentou cópia de contratos de prestação de serviços médicos (ID 19 – pág 3/8).

Ao ID 20, o processo foi distribuído a esse Julgador Relator.

É o relatório.

C.A.F., 14 de novembro de 2023

**CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA
RELATOR**

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/ NOTIFICAÇÃO Nº 07. 11569.1.23
RECORRENTE: ECORDIS SERVIÇOS MÉDICOS LTDA
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA—
PEDRO JOSÉ DOS SANTOS JÚNIOR
RELATOR: CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA
LIMA

VOTO DO RELATOR

Trata-se de julgamento do Recurso Voluntário interposto em face da decisão proferida pela 1ª Instância do CAF, que julgou procedente a Notificação Fiscal lançada. Atendidos os requisitos do art. 219 do CTM/Recife, conheço do presente recurso.

Passo à análise.

A controvérsia dos autos versa em torno do enquadramento legal dos serviços de ecocardiografia, prestados pela empresa fiscalizada, se no subitem 4.01, se no subitem 4.02 da lista de serviços:

CTM/Recife

Art. 102. O ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços não compreendidos na competência dos Estados, incidindo sobre as atividades de:

(...)

4.01– Medicina e biomedicina.

4.02– Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

A contribuinte, por prestar serviços de ecocardiografia, também classificado como ultrassonografia do coração, classificou seus serviços no subitem 4.02 da lista de serviços, qual seja: “Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres”. Em virtude disso, tributou sua receita considerando a alíquota de 2% do ISS prevista no art. 116, I, do CTM Recife:

Art. 116. A alíquota do imposto é:

I– 2% (dois por cento) para os serviços constantes no subitem 4.02, ainda que prestados por laboratórios, excetuando-se serviços de quimioterapia e radioterapia e para os serviços constantes no subitem 16.01, todos da lista de serviços do artigo 102 desta Lei.

Mas, se classificado o serviço no item 4.01, como pretende a fiscalização, a alíquota do ISS seria de 5%.

Da análise dos contratos de prestação de serviços anexados aos autos, é possível verificar que o objeto social da Recorrente são serviços médicos especializados em Ecocardiograma:

DO OBJETO CONTRATUAL

CLÁUSULA PRIMEIRA – Constitui objeto do presente instrumento o credenciamento da **CONTRATADA** para que desenvolva, por meio de profissionais componentes do seu corpo clínico, a prestação de serviços médicos especializados em **Ecocardiograma** em favor dos clientes da **CONTRATANTE**

CLÁUSULA SEGUNDA – Os serviços médicos especializados prestados pela **CONTRATADA**, por meio dos profissionais componentes de seu corpo clínico, serão realizados nas unidades médicas de atendimento vinculadas à **CONTRATANTE**, abrangendo clínicas, pronto-atendimentos, laboratórios e/ou hospitais componentes de sua rede própria.

A alíquota incidente sobre esse tipo de serviço é de 2% (dois por cento), nos termos do inciso V do art. 116 do CTM/Recife, *in verbis*:

Art. 116. A alíquota do imposto é:

I– 2% (dois por cento) para os serviços constantes no subitem 4.02, ainda que prestados por laboratórios, excetuando-se serviços de quimioterapia e radioterapia e para os serviços constantes no subitem 16.01, todos da lista de serviços do artigo 102 desta Lei;

II– 2% (dois por cento) para os serviços de assistência à saúde inseridos no item 4 da lista de serviços do artigo 102 desta Lei, prestados por meio de convênio ou contrato formalmente celebrado com o Sistema Único de Saúde – SUS;

III– 4% (quatro por cento) para os serviços de quimioterapia e radioterapia constantes do subitem 4.02 e para os que fazem parte dos subitens 4.03; 4.04; 4.06 e 4.11 da lista de serviços do art. 102 desta Lei;

IV– 4% (quatro por cento) para serviços prestados por sociedades organizadas sob a forma de cooperativa;

V– 5% (cinco por cento) para os demais serviços.

Na Notificação Fiscal, a fiscalização entende por aplicar a alíquota de 5% apenas em razão de dois motivos: (a) porque a contribuinte

tem endereço fiscal em caixa postal, sendo necessária as devidas estruturas físicas para prestação de tais serviços; (b) porque não identificou equipamentos para a realização de exames sob propriedade da empresa.

Tanto a Unidade de Fiscalização Tributária (UFT) como o julgador da 1ª instância reconhecem que os serviços de ecocardiografia, prestados pela Contribuinte, são classificados como serviços de ultrassonografia:

O serviço de Ecocardiografia, é atividade do gênero ultrassonografia e dela considerado congênere para fins de enquadramento no subitem 4.02, da lista contida no artigo 102, do CTMR. Tal serviço abrange os métodos de diagnóstico da estrutura e do funcionamento do

Considerando que resta pacificado que os serviços de ecocardiografia são uma atividade gênero da ultrassonografia, o cerne da discussão diz respeito apenas na necessidade de estrutura e equipamentos próprios para prestação deste serviço.

Tanto o julgador da 1ª Instância como a UFT entendem que a Contribuinte, apenas por não possuir estrutura e equipamentos especializados, deveria estar enquadrada no subitem 4.01 da lista de serviços do CTM/Recife.

Aqui cabe ressaltar que não existe, na lei municipal, proibição para que a atividade de ecocardiograma/ultrassonografia funcione em endereço do tipo caixa postal.

Além disso, é fato público e notório que os equipamentos de realização de exames por imagem possuem custo elevadíssimo. Muitos ultrapassam a cifra de milhão de reais, razão por que diversos empreendimentos médicos de maior porte cedem para outras clínicas seus maquinários para que sejam utilizados na realização de exames.

Neste sentido, na forma da Súmula 10 do CAF/Recife, o fato de a Contribuinte prestar serviços de diagnósticos por imagem utilizando o estabelecimento e os equipamentos de terceiros não descaracteriza o seu enquadramento no item 4.02:

Súmula 10

O FATO DE O CONTRIBUINTE REALIZAR SERVIÇOS EM ESTABELECIMENTOS DE TERCEIROS OU COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS NÃO DESCARACTERIZA A SUA

CONDIÇÃO DE CLÍNICA MÉDICA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM, DESDE QUE RESTE COMPROVADA A EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS NOS TERMOS DO ITEM 4.02 DA LEI COMPLEMENTAR N.º 116/03 E DA LISTA DE SERVIÇOS PREVISTA NO ART. 102 do CTM. Acórdãos: 073/2023, de 06 de junho de 2023; 098/2023, de 13 de julho de 2023

Para a fiscalização desconsiderar a alíquota de 2% e aplicar a de 5%, deveria ter demonstrado que a contribuinte não executou na prática atividade de ecocardiograma/ultrassonografia. Não é razoável considerar que caberia a contribuinte provar que essa é a sua atividade, pois a empresa já é, de fato, habilitada pelo Órgão de Classe e pelo Município do Recife para executar tal trabalho.

Assim, comprovado que a contribuinte presta serviços de ecocardiograma/ultrassonografia, está correto o seu devido enquadramento no subitem 4.02 da lista de serviços prevista no CTM/Recife.

Resta assentado na jurisprudência do CAF que os serviços de ultrassonografia estão enquadrados no subitem 4.02 da lista de serviços do CTM/Recife:

ACORDÃO N° 270/2009

EMENTA: 1– SERVIÇOS DE CONSULTA MÉDICA – ULTRASSONOGRÁFIA – ELETROCARDIOGRAMA E HOLTER (ELETROCARDIOGRAMA DINÂMICA)

2– *Sobre a atividade de consulta médico-cardiológica, enquadrada no subitem 4.01 do art. 102 da Lei Municipal nº 15.563/91, incide a alíquota de ISS de 5% (cinco por cento), conforme inciso V do art. 116 da Lei Municipal nº 15.563/91.*

3– *Sobre os serviços de ultrassonografia, eletrocardiograma, ergométrico que inclui eletrocardiograma e holter (eletrocardiograma dinâmica), enquadrados no subitem 4.02 do art. 102 da Lei Municipal nº 15.563/91, incide a alíquota de ISS de 2% (dois por cento), conforme inciso I do art. 116 da Lei Municipal nº 15.563/91.*

4– *Recurso voluntário recebido. Decisão por maioria.*

Cabe aqui ressaltar que não houve nenhuma acusação de que a Contribuinte houvera preenchido as Notas Fiscais com a discriminação de serviços outros diversos dos de ultrassonografia. Ademais, **o fato de a contribuinte ter endereço fiscal em caixa postal e não possuir equipamentos próprios não descaracteriza o seu**

enquadramento do item 4.02 da lista de serviços. Inexistem normas que fundamentem essa descaracterização.

Quando a Contribuinte escolhe o serviço que presta, a Nota Fiscal já é emitida com a alíquota devida para o serviço de forma automática. A contribuinte não “escolheu” ser tributado com a alíquota de 2%; apenas enquadrou seus serviços de ultrassonografia em conformidade com seu estatuto social, sendo a alíquota gerada de forma automática pelo sistema do Fisco Municipal.

A fiscalização teria melhor sorte caso demonstrasse que o serviço realizado pela contribuinte diferia da realização de exames de ultrassonografia ou que o total das receitas contabilizadas ou auferidas estava inferior ao total das receitas tributadas.

Cabe aqui ressaltar que a contratação da atividade de clínicas médicas por hospitais de grande porte aumenta a arrecadação do ISS do Recife pois, do contrário, o ISS incidiria tão somente sobre a fatura de prestação de serviços hospitalares do hospital. No caso concreto tanto a Contribuinte quanto o hospital que o contrata paga o ISS, embutindo o custo do serviço contratado às clínicas no valor da fatura de serviços hospitalares.

No caso dos autos, a contribuinte nem sequer está inscrito em caixa postal fora dos limites territoriais do Recife, o que também é uma demonstração de que não houve erosão da base tributária desse Município.

DECISÃO

Posto isso, voto por **conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte**, modificando a decisão de 1ª Instância em todos os seus termos, julgando nula a Notificação Fiscal.

É o voto.

C.A.F., 29 de novembro de 2023.

CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA
RELATOR