

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO FISCAL Nº 07.58688.9.22
RECORRENTE: UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA -
UFT
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –
JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – ANDERSON
FERRAZ DE ALBUQUERQUE
CONTRIBUINTE: OFTALMAX HOSPITAL DE OLHOS LTDA
Rua Benfica, nº 411, Madalena, Recife/PE
Inscrição Municipal nº 275.075-9
ADVOGADOS: WALTER GIUSEPPE ALCÂNTARA MANZI E
OUTROS
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS
TIBURTINO DOS SANTOS

ACÓRDÃO Nº 135/2023

- EMENTA: 1 – NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS PRÓPRIO – ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS – CRITÉRIO DA NATUREZA DA ATIVIDADE – SIMPLES CONSULTAS MÉDICAS – SUBITEM 4.01 – DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO – REMESSA NECESSÁRIA PARCIALMENTE PROVIDA.
- 2 – A classificação fiscal da atividade nos subitens da lista de serviços, prevista no art. 102 do CTMR, deve observar como critério a natureza da atividade.
- 3– As simples consultas médicas, ainda que prestadas por hospitais ou clínicas, enquadrarse no subitem 4.01 da lista de serviços.
- 4 – É ônus da fiscalização comprovar os elementos do fato jurídico tributário, sendo nulo o lançamento que aplica indistintamente a alíquota mais gravosa ao contribuinte sem considerar, de maneira proposital, a natureza distinta dos serviços prestados.

Continuação do Acórdão nº 135/2023

5– Recurso voluntário não provido e remessa necessária conhecida e parcialmente provida, para declarar a nulidade da Notificação Fiscal por deficiência de fundamentação e inobservância ao procedimento de arbitramento.

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, em CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO à remessa necessária, para declarar a nulidade da Notificação Fiscal por deficiência de fundamentação e inobservância ao procedimento de arbitramento.

C.A.F. Em 14 de setembro de 2023.

Raphael H. L. Tiburtino dos Santos – RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho

Carlos André Rodrigues Pereira Lima

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.58688.9.22
RECORRENTE: UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA -
UFT
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –
JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – ANDERSON
FERRAZ DE ALBUQUERQUE
CONTRIBUINTE: OFTALMAX HOSPITAL DE OLHOS LTDA
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS
TIBURTINO DOS SANTOS

RELATÓRIO

Trata-se de Notificação Fiscal lavrada contra a Recorrida **OFTALMAX HOSPITAL DE OLHOS LTDA.**, em razão do alegado recolhimento a menor de ISS próprio, incidente sobre fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2018 e dezembro de 2020.

Segundo a autoridade lançadora, a Recorrida teria enquadramento indevidamente serviços de saúde e assistência médica no subitem **4.03** da lista de serviços (*"Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres"*), sujeito à alíquota de 4% (quatro por cento), quando o correto seria tê-los classificado nos subitens **4.01** (*"Medicina e biomedicina"*) e **4.02** (*"Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres"*), submetidos às alíquotas de 5% (cinco por cento) e 2% (dois por cento), respectivamente.

A suposta infração foi assim descrita no Termo Final de Fiscalização:

"(...)

O contribuinte, com exceção de duas NFSe enquadradas no item 4.01, emitiu todas as notas com enquadramento dos serviços prestados no item 4.03 – Serviços Hospitalares - da lista municipal de serviços do Art. 102 do Código Tributário Municipal (CTM). Tendo como base a descrição dos serviços contida no campo "Discriminação dos Serviços" das Notas Fiscais de Serviço Eletrônicas emitidas pelo contribuinte no período fiscalizados e conforme Termo de Orientação dos Serviços de Saúde, enviado em 15/07/2022 pela mensageria do Sistema da NFSe, alguns serviços prestados pelo contribuinte se enquadram, além do item 4.03, no item 4.01 (a exemplo de consultas

e adaptação de lentes de contato) e no item 4.02 (a exemplo de alguns exames de imagem, como tomografia, retinografia, microscopia).

Esse Termo de Orientação dos Serviços de Saúde foi a conclusão chegada pela equipe do Projeto Saúde a respeito da interpretação do enquadramento dos serviços na Lista de Serviços do Art. 102 do CTM. A classificação no item 4.02 dos exames de imagem teve por base a utilização de ambiente hospitalar para realização dos exames, além da necessidade de o médico utilizar efetivamente a imagem contida no resultado do exame, impressa no resultado, para concluir o diagnóstico do paciente.

Conforme o Termo de Orientação dos Serviços de Saúde, solicitamos ao contribuinte que, em caso de discordância da classificação utilizada na presente fiscalização, formule uma Consulta ao Conselho Administrativo Fiscal, conforme Art. 208 e 209 do CTM, no sentido de dirimir possíveis dúvidas de casos concretos.

Dessa forma, foram separadas as NFSe com enquadramento incorreto, começando pelos serviços enquadrados no item 4.01, com alíquota de 5%. Várias NFSe apresentaram mais de um serviço enquadrados em item da lista distintos com diferentes alíquotas. Para essas NFSe foi considerada a maior alíquota referente aos serviços constantes no campo “Discriminação dos Serviços”.

No Anexo 1 (ANEXO 1 – NFSe CONTENDO CONSULTAS E ADAPTAÇÃO DE LENTES DE CONTATO – SERVIÇOS QUE DEVEM SER ENQUADRADOS NO ITEM 4.01 A 5%), encontram-se relacionadas as NFSe contendo consultas ou adaptação de lentes de contato no campo “Discriminação dos Serviços”, enquadradas de forma incorreta no item 4.03 da lista municipal de serviços do Art. 102 do CTM, com aplicação da alíquota incorreta de ISS a 4%, quando o correto seria alíquota de 5%, com enquadramento no item 4.01 da lista municipal de serviços. O Anexo 2 (ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ANEXO 1 – SERVIÇOS A 5%) traz o total de ISS a recolher apurado no anexo 1, separado por mês de competência.

Ademais, várias NFSe trazem no mesmo campo (“Discriminação dos Serviços”) uma descrição genérica dos serviços, como por exemplo “REFERENTE A PRESTACAO DE SERVICOS MEDICOS.”, sem detalhar os serviços prestados, o que impossibilita o enquadramento correto no item da lista municipal de serviços do Art. 102 do CTM e conseqüente aplicação correta da alíquota de ISS.

Durante a fiscalização, devido a descrição genérica dos serviços em várias NFSe, foi enviada uma planilha com a seleção das 200 NFSe com maiores valores dos serviços, contendo na última coluna o campo “Descrição Detalhada dos Serviços Prestados” para ser preenchida pelo contribuinte de forma que fosse possível a identificação correta dos serviços prestados. No entanto, o contribuinte não preencheu a planilha e enviou um relatório

contendo informações dos serviços prestados (data do atendimento, nome do paciente, nome do procedimento e valor dos serviços). Os dados desse relatório não foram suficientes para concluir quais os serviços prestados por meio das NFSe com descrição genérica dos serviços. Ademais, esse relatório continha informações apenas do exercício de 2017.

Dessa forma, no Anexo 3 (ANEXO 3 – NFSe COM DESCRIÇÃO GENÉRICA DOS SERVIÇOS – ITEM 4.01 A 5%), encontram-se relacionadas as NFSe contendo uma descrição genérica dos serviços no campo “Discriminação dos Serviços” da NFSe. O Anexo 4 (ANEXO 4 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ANEXO 3 – SERVIÇOS A 5%) traz o total de ISS a recolher apurado no anexo 3, separado por mês de competência.

Já no Anexo 5 (ANEXO 5 – NFSe CONTENDO SERVIÇOS DE EXAME DE IMAGEM – SERVIÇOS QUE DEVEM SER ENQUADRADOS NO TIEM 4.02 A 2%), encontram-se relacionadas as NFSe contendo apenas os serviços enquadrados no item 4.02 (ultrassonografia diagnóstica, tomografia, retinografia, microscopia e angiofluoresceinografia), com alíquota de 2%, o que gerou um valor de ISS pago a maior. O Anexo 6 (ANEXO 6 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ANEXO 5 – SERVIÇOS A 2%) traz o total de ISS pago a maior apurado no anexo 5, separado por mês de competência.

O Anexo 7 (ANEXO 7 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO TOTAL DOS ANEXOS 2, 4 E 5) traz a diferença de ISS a recolher, que foi obtida subtraindo o valor de ISS pago a maior nas NFSe dos serviços enquadrados no item 4.02 do valor total da diferença de ISS a recolher nas NFSe dos serviços enquadrados no item 4.01 da lista de serviços do Art. 102 do CTM.

Os demais serviços que não foram enquadrados nos itens 4.01 e 4.02, estavam enquadrados de forma correta no item 4.03, com alíquota de 4%.

Com base em todo o exposto, foi emitida a NOTIFICAÇÃO FISCAL nº 07.58688.9.22, com código de infração 1560, com base no Art. 134, VI, “a” da Lei 15.563/91 e modificações”.

A apuração do ISS pela autoridade lançadora se encontra discriminada no Anexo 7 da Notificação Fiscal, podendo ser resumida no seguinte quadro:

Valor do ISS devido à alíquota de 5% (consultas médicas e adaptação de lentes de contato)	Valor do ISS devido à alíquota de 5% (NFSe com descrição genérica)	Valor do ISS devido à alíquota de 2%	Diferença de ISS a recolher (B+C-D)
R\$ 5.515,05	R\$ 474.744,59	R\$ 4.675,60	R\$ 475.584,04

A Recorrido apresentou impugnação ao lançamento, cujos fundamentos foram assim sintetizados:

“(i) Ao impor o lançamento fiscal, a Ilma. Auditora Fiscal simplesmente ignora/nega que a Defendente exerce atividade abrangida pelo item 4.03 da Lista, ou seja, que NÃO exerce atividade com estrutura de “Hospital, laboratório, clínica, ambulatório e congêneres”, imputando a TODOS os serviços prestados pela Defendente a natureza de meras consultas médicas (4.01 – medicina e biomedicina), sem que tenha obviamente se desincumbido do ônus para tanto no Termo de Fiscalização;

(ii) O conceito jurídico relacionado ao serviço enquadrado no item 4.03 do rol de ISS previsto na Lei 15.563/1991 refere-se àqueles estabelecimentos que realizam consultas clínicas especializadas, tratamento, realização de exames e cirurgias, bem como aqueles locais providos de instalações, aparelhagem e produtos necessários à realização de exames, análises médicas, análises de materiais e de testes técnicos, conforme doutrina e jurisprudência pátria;

Logo, a mera ausência de descrição específica dos serviços prestados na emissão das Notas Fiscais não descaracteriza a natureza dos serviços prestados e a finalidade da legislação, que objetiva estabelecer alíquotas menores para aqueles serviços cuja complexidade e estrutura demandam despesas mais levadas quando comparadas com prestações de serviços que dependem apenas da habilidade profissional do prestador de serviços;

(iii) O acervo probatório colacionado aos autos deixa claro que os serviços exercidos pela Impugnante se adequam perfeitamente ao conceito do serviço previsto no item “4.03”, notadamente porque:

(iii.1) À luz do próprio objeto social definido no Contrato Social, a Defendente exerce atividade de ATENDIMENTO HOSPITALAR COM ESPECIALIZAÇÃO EM OFTALMOLOGIA (vide novamente DOC. 03);

(iii.2.) O contribuinte comprova que os contratos com os principais planos de saúde conveniados englobam serviços oftalmológicos especializados, tais como exames clínicos de alta complexidade, cirurgias, serviços ambulatoriais, exames de imagem etc. Portanto, é absolutamente inadequado descaracterizar os serviços prestados pelo HOSPITAL Impugnante como meras consultas médicas restrita ao “item 4.01” (DOC. 04);

(iii.3) É público e notório que a Impugnante possui amplo maquinário próprio, com ativo imobilizado relativo a máquinas e equipamentos cujo valor, no período da fiscalização, correspondia a R\$ 7.417.846,60, com equipamentos especializados na realização de todos os exames e procedimentos relacionados à oftalmologia (DOC. 05);

(iii.4) Por fim, é cediço ainda que a Impugnante possui salas próprias para realização de procedimentos cirúrgicos e atendimento ambulatorial, conforme

se pode demonstrar das fotos anexadas aos autos (DOC. 06) e cuja evidência se infere em uma simples visita à sede do hospital da Impugnante.

(iv) Além disso, a ora Impugnante sempre seguiu a orientação reiterada do Município de Recife, norma complementar da legislação tributária, de modo que é vedado o reenquadramento retroativo do contribuinte para a cobrança de suposto ISS devido, pois se trata de notória mudança de critério jurídico, rechaçada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que:

(iv.1) O Termo de Orientação expedido pela Prefeitura do Recife ao contribuinte orienta aos estabelecimentos que prestam serviços diferenciados das consultas médicas e possuem estrutura diferenciada para prestação de tais serviços, que enquadrem os seus serviços no item 4.03 (Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres) – DOC. 07.

(iv.2) Como exemplo de “estrutura diferenciada”, a própria Prefeitura do Recife cita elementos que a Impugnante possui em sua estrutura, tais quais blocos cirúrgicos, equipamentos especializados para exames complementares, estrutura para internamento e pessoal de apoio, razão pela qual o desenquadramento dos serviços da Impugnante para o item “4.01” é absolutamente insubsistente;

(iv.3) O mesmo Termo de Orientação traz o entendimento consolidado segundo o qual a lei estabelece alíquotas menores para aqueles serviços cuja complexidade e estrutura demandam despesas mais elevadas quando comparadas com prestações de serviços que dependem apenas da habilidade profissional do prestador de serviços, razão pela qual fica claro pelo acervo probatório que o enquadramento adequado dos serviços exercidos pela Impugnante adequa-se ao item “4.03”;

(iv.4) O Conselho Administrativo Fiscal, no Julgamento da Consulta Fiscal nº 0016/2008, em caso rigorosamente IDÊNTICO ao da Impugnante, julgou que atendimento hospitalar clínico e ambulatorial na área médica de oftalmologia enquadra-se no subitem 4.03 do art. 102 da Lei nº 15.563/1991, entendimento este que se mantém inalterado até o momento (DOC. 08).

Subsidiariamente, superados os argumentos supra, o que se admite em mera observância ao princípio da eventualidade, o Auto de Infração sob reproche deverá ao menos ser julgado parcialmente NULO/INSUBSISTENTE em relação à correção monetária, juros e multa de mora, uma que, nos termos do art. 100, § único do Código Tributário Nacional, a observância da orientação da Prefeitura do Recife exclui a imposição de multa e juros de mora e correção monetária da base de cálculo do tributo.

Ainda subsidiariamente, acaso mantida a absurda cobrança, requer que os índices de correção monetária e os juros de mora cobrados não ultrapassem a Taxa Selic, conforme entendimento firmado pelo STF no Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.216.078, em regime de Repercussão Geral,

segundo o qual “os índices de juros e correção monetária aplicados aos tributos estaduais não podem ultrapassar os índices fixados pela União para os mesmos fins”, entendimento que será inevitavelmente aplicado em relação aos Municípios no RE nº 1.346.152, cuja Repercussão Geral já foi reconhecida pelo STF”.

O julgador de primeira instância decidiu pela improcedência da Notificação Fiscal, por entender que, mesmo em relação às simples consultas, “em se tratando de um serviço de saúde prestado por uma entidade caracterizada como hospital, é cabível ali o enquadramento da atividade”, de modo que “a mesma fica sujeita à incidência do ISS com alíquota de 4% estabelecida no art. 116, inciso III”.

A decisão de primeira instância restou assim ementada:

EMENTA: NOTIFICAÇÃO FISCAL POR FALTA RECOLHIMENTO DE ISS PRÓPRIO INCIDENTE SOBRE RECEITA DECLARADA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, COM FULCRO NO ART. 126, INCISO I, DO CTMR. SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA CARACTERIZADA COMO HOSPITAL OFTALMOLÓGICO. ENQUADRAMENTO NA LISTA DE SERVIÇOS DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003, REPRODUZIDA PELA LEI MUNICIPAL 15.563/91. A DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR APRESENTA CORRESPONDÊNCIA COM AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA PREVISTAS NOS SUBITEMS 4.01 E 4.03 DA LISTA. TRATA-SE DE ANTONOMIA QUE DEVE SER SOLUCIONADA PELO CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE DA NORMA. O SUBITEM 4.03 ACOLHE OS SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS POR HOSPITAIS, SENDO NORMA MAIS ESPECÍFICA DO QUE A QUE ESTÁ PREVISTA NO SUBITEM 4.01, ATINENTE AOS SERVIÇOS MÉDICOS EM GERAL. NO CONFLITO ENTRE NORMA GERAL E NORMA ESPECÍFICA, ESTA DEVE PREVALECEER, AFASTANDO A INCIDÊNCIA DAQUELA. OS SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS POR HOSPITAL OFTALMOLÓGICO, POR CONSEQUENTE, DEVEM SER ENQUADRADOS NO SUBITEM 4.03 DA LISTA DE SERVIÇOS, SUJEITANDO-SE À INCIDÊNCIA DO ISS CALCULADO COM ALÍQUOTA DE 4% (QUATRO POR CENTO), POR FORÇA DO QUE PRESCREVE O ART. 116, INCISO III, DO CTMR. O LANÇAMENTO COMPLEMENTAR, REFERENTE À APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DE 5% (CINCO POR CENTO) É IMPROCEDENTE. PEDIDO PRINCIPAL FORMULADO NA DEFESA ACOLHIDO. Apreciação dos pedidos subsidiários é desnecessária. NOTIFICAÇÃO FISCAL IMPROCEDENTE. DECISÃO SUJEITA A REMESSA NECESSÁRIA.

Instada a se manifestar, a Unidade de Fiscalização Tributária (UFT) interpôs recurso voluntário, aduzindo:

“(…)

Trata-se de um hospital que presta serviços na área de oftalmologia e que possui uma estrutura física com estrutura de pessoal, equipamentos, leitos para internação, bloco cirúrgico etc. Nesse sentido, não resta dúvida que, no tocante a exames e cirurgias, o enquadramento deve ser odo subitem 4.03, estando sujeito a alíquota de 4% (quatro por cento).

Acontece que, além dos serviços acima elencados o contribuinte também presta serviços de consulta médica no seu estabelecimento e, conforme decisões anteriores já proferidas por este órgão julgador, esses serviços devem ser enquadrados no subitem 4.01 (Vide julgamento nº 1.23.00016.5). O fato de a consulta ser efetivada no hospital, não desnatura o tipo de serviço prestado. Assim, não há como caracterizar uma consulta médica como

serviço hospitalar simplesmente porque a prestação se deu nas dependências de um hospital.

A propósito, para o correto enquadramento do serviço prestado de acordo com a Lista de Serviços do art.102 do Código Tributário do Município (CTMR), utiliza-se, em regra, o critério objetivo relacionado à atividade do serviço, independentemente do local em que se deu a prestação.

(...)

Em resumo, dentro do hospital são prestados diversos serviços hospitalares, tais como internação, cirurgia, tratamento etc. Todos estes serviços estão sujeitos à alíquota prevista no inciso III do art. 116 do CTM.

Por outro lado, vários outros serviços podem ser prestados dentro dos hospitais sem, necessariamente, serem enquadrados no subitem 4.03, como é o caso de consultas médicas, análises clínicas, quimioterapia, ultrassom, dentre outros. E mais, pode até haver a prestação de serviços que não dizem respeito a área médica, como, por exemplo, serviço de estacionamento prestado pelo próprio hospital. Enfim, todos esses serviços, mesmo prestados no estabelecimento, tem seu próprio enquadramento legal, que não se modifica em razão da natureza do estabelecimento prestador.

Desta forma não concordamos com a tese apresentada pelo julgador singular acerca do enquadramento da atividade de consulta prestada no hospital como enquadrada no subitem 4.03.

No tocante ao argumento de que a autoridade lançadora considerou a alíquota de 5% para todos os serviços nos casos em que a nota fiscal continha a descrição de serviços distintos, concordamos com o julgador.

Para a definição da aplicação da alíquota seria necessário fazer a separação dos serviços elencados nos subitens 4.01 e 4.03 e definir a base de cálculo. Na falta das informações, o correto seria fazer um arbitramento. No caso em tela, o Auditor aplicou a alíquota de 5% (cinco por cento) de forma genérica, sem a fundamentação legal para tal”.

A Recorrida apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, por meio das quais reiterou os argumentos veiculados em impugnação.

É o relatório.

C.A.F. Em 04 de setembro de 2023.

RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS
RELATOR

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.58688.9.22
RECORRENTE: UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA -
UFT
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –
JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – ANDERSON
FERRAZ DE ALBUQUERQUE
CONTRIBUINTE: OFTALMAX HOSPITAL DE OLHOS LTDA
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS
TIBURTINO DOS SANTOS

VOTO DO RELATOR

A questão da classificação fiscal dos serviços de saúde, assistência médica e congêneres, previstos no item 4 da lista de serviços do art. 102 do CTMR, tem sido objeto de recentes debates no âmbito deste Conselho.

No caso em tela, é incontroverso que, ao menos em relação ao seu estabelecimento sede, a Recorrida pode ser caracterizada como um hospital oftalmológico, sendo dotada de equipamentos modernos, equipes especializadas, quartos para internação, blocos cirúrgicos, enfim, toda uma estrutura robusta, que a diferencia significativamente de um simples consultório médico.

Da mesma forma, parece não haver questionamento, de um lado ou de outro, que a Recorrida realiza tantos procedimentos médicos mais complexos, como exames e cirurgias eletivas e de emergência; mas também simples consultas médicas, realizadas mediante prévio agendamento do paciente.

A questão que exsurge nos autos é eminente jurídica, podendo ser resumida da seguinte forma: uma vez caracterizado o contribuinte como um hospital, todos os serviços de saúde e assistência médica por ele prestados devem necessariamente ser enquadrados no subitem 4.03 da lista de serviços, inclusive simples consultas médicas? Ou as simples consultas médicas devem ser classificadas no subitem 4.01 da lista de serviços, independentemente de terem sido prestadas em uma unidade hospitalar? Em outras palavras: o critério jurídico determinante para classificar um serviço no subitem 4.03 da lista é o tipo de estabelecimento prestador ou a natureza do serviço prestado?

A Recorrida advoga em favor da primeira tese. Como exposto pelo julgador de primeira instância, *“o impugnante entende que, uma vez caracterizado como hospital ou clínica, ou seja, uma vez reconhecida ao mesmo tal natureza em virtude da robustez de sua estrutura, todos os serviços na área de saúde que viesse a*

prestar deveriam estar enquadrados no item 4.03 e sujeitos à incidência do imposto mediante aplicação da alíquota especial do art. 116, III, do CTMR (4%)”.

Em sentido contrário, a UFT sustenta que o relevante é a natureza do serviço prestado. Em suas próprias palavras, *“o fato de a consulta ser efetivada no hospital, não desnatura o tipo de serviço prestado. Assim, não há como caracterizar uma consulta médica como serviço hospitalar simplesmente porque a prestação se deu nas dependências de um hospital. A propósito, para o correto enquadramento do serviço prestado de acordo com a Lista de Serviços do art.102 do Código Tributário do Município (CTMR), utiliza-se, em regra, o critério objetivo relacionado à atividade do serviço, independentemente do local em que se deu a prestação”.*

A decisão de primeira instância acolheu o entendimento do contribuinte, julgando improcedente a Notificação Fiscal por considerar que todos os serviços por ele prestados se subsomem ao subitem 4.03 da lista de serviços, inclusive as simples consultas médicas.

Penso diferente. Reconheço que a literalidade do subitem 4.03 da lista de serviços dá azo à interpretação defendida pelo contribuinte e pelo julgador de primeira instância. A legislação municipal parece se referir a estabelecimentos de saúde, e não propriamente a serviços: fala-se em hospitais, clínicas, laboratórios, etc., e não em serviços hospitalares, serviços clínicos, serviços laboratoriais, etc.

No entanto, é preciso ter em mente que o art. 102 do CTMR dispõe que *“o ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços não compreendidos na competência dos Estados, incidindo sobre as atividades”* relacionadas na lista de serviços. Ou seja, é a natureza da atividade que constitui o critério material do ISS, ainda que aspectos relacionados ao porte ou à estrutura física do estabelecimento prestador possam também ter relevância para a classificação fiscal.

Resta agora precisar o que diferencia um serviço de medicina (item 4.01) de um serviço hospitalar (item 4.03).

Nesse ponto, inclusive para manter a unidade e a harmonia do sistema tributário nacional, recorro à definição do art. 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540/2015, segundo o qual *“são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa”.*

Reconheço que o dispositivo transcrito tem ensejado uma série de controvérsias, havendo diversas soluções de consultas da RFB a respeito da adequação de serviços médicos específicos na aludida descrição. No entanto, uma

questão que se encontra relativamente pacificada, inclusive na jurisprudência dos Tribunais Superiores, é que chamadas simples consultas médicas não se enquadram na definição de serviços hospitalares.

Nesse sentido, ainda que prestadas por um hospital ou no interior de um ambiente hospitalar, as simples consultas médicas devem ser classificadas no subitem 4.01 da lista de serviços, sujeitando-se à alíquota geral do ISS de 5% (cinco por cento).

Destaco que as simples consultas médicas não se confundem com as consultas realizadas em regime ambulatorial ou hospital-dia, que se caracterizam como serviços hospitalares, conforme Solução de Consulta nº 456, de 20 de setembro de 2017:

“(…)

No que tange às consultas em ambulatório ou hospital-dia (questionamento nº 4), estão contempladas no item 1.7 da Resolução da Anvisa (abaixo transcrito):

ATRIBUIÇÃO 1: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO ELETIVO DE PROMOÇÃO E ASSISTÊNCIA À SAÚDE EM REGIME AMBULATORIAL E DE HOSPITAL-DIA ATIVIDADES:

(…)

1.7 - Proceder à consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de farmácia, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem; (Grifou-se)

(…)

Destaque-se a declaração do ministro do STJ, na citação do subitem 15.1, pois deflui-se do seu teor que, para se caracterizar como serviços hospitalares, as consultas em ambulatório ou hospital-dia devem possuir custos diferenciados em relação ao simples atendimento médico, já que o entendimento pacificado é o de que as consultas médicas ordinárias, realizadas nos consultórios, estão fora daquele conceito”.

Feitas essas considerações, tem-se que, ao menos em tese, a improcedência da notificação fiscal deveria ser revista. No entanto, a decisão recorrida se apoia em um segundo fundamento, autônomo e suficiente para declarar a nulidade do lançamento fiscal.

Como bem pontuado pelo julgador de primeira instância, sem prejuízo da (in)correta classificação fiscal dos serviços prestados pela Recorrida, o fato é que o procedimento de lançamento do ISS se encontra eivado de um manifesto vício de fundamentação, que o torna nulo de pleno direito.

A esse respeito, é elucidativo o seguinte trecho da decisão recorrida:

“(...)

É pertinente ainda, apesar do desfecho da decisão acima consignado, tecer considerações a respeito do procedimento adotado pela autoridade fiscal, não só em razão da possibilidade de reversão de mérito em segunda instância, mas também em caráter pedagógico a ser observado em procedimentos posteriores. É que a autoridade fiscal, ao registrar aquilo que, em seu entender, teria sido irregularidade na emissão das NFSes (pois classificando parte dos serviços contidos nas notas no subitem 4.01 e outra parte no subitem 4.03, entendeu que o impugnante emitira em uma única nota fiscal serviços distintos sujeitos a alíquotas diversas) e após intimar, sem sucesso, o sujeito passivo a discriminar o quantum teria sido cobrado por cada serviço, efetuou a lavratura da Notificação Fiscal aplicando a alíquota de 5% sobre todo o valor da nota.

O procedimento tornaria nula a Notificação Fiscal, ainda que acatado o enquadramento de parte dos serviços no subitem 4.01. Ora, a autoridade fiscal acabara de afirmar que parte dos serviços estariam sujeitos à alíquota de 4% e outra parte sujeito à alíquota de 5%. No instante seguinte, afirma que efetuou o lançamento do total dos valores constantes nas Notas com aplicação da alíquota de 5% (a maior). Vejamos trecho do Termo Final de Fiscalização no qual tal procedimento está consignado:

Dessa forma, foram separadas as NFSes com enquadramento incorreto, começando pelos serviços enquadrados no item 4.01, com alíquota de 5%. Várias NFSes apresentaram mais de um serviço enquadrados em item da lista distintos com diferentes alíquotas. Para essas NFSes foi considerada a maior alíquota referente aos serviços constantes no campo “Discriminação dos Serviços”.

Ao que parece, a autoridade fiscal utilizou a alíquota incidente sobre a parte do serviço sujeito a alíquota maior, para tributar tanto o serviço sujeito a alíquota maior quanto o serviço sujeito à alíquota menor, como forma de ‘aplicação de penalidade’ ao contribuinte pela irregularidade que entendeu cometida na emissão das notas.

Ora, tal penalidade não tem previsão na legislação. A irregularidade na emissão de notas fiscais está sujeita a penalidade legal específica, prevista no art. 134, inciso IV, do CTMR. Caberia ao fiscal aplica-la e apurar, mediante critério razoável de arbitramento, as bases de cálculos dos serviços sujeitos a cada uma das alíquotas. Não o fez. Sendo assim, ainda que o mérito relativo ao enquadramento dos serviços venha a ser revertido em segunda instância, entendemos que a Notificação Fiscal seria nula”.

O referido vício é ainda mais claro em relação ao conjunto de notas fiscais cujo lançamento foi motivado pela suposta descrição genérica dos serviços. A

partir do momento em que o contribuinte classifica o serviço em determinado item da lista, é ônus da fiscalização comprovar que a materialidade da atividade é outra, não havendo previsão legal para penalizar o contribuinte com a aplicação de uma alíquota mais gravosa em razão de suposto erro formal na emissão do documento fiscal. Sobretudo porque o contribuinte apresentou à fiscalização elementos probatórios (instrumentos contratuais, relatórios gerenciais, etc) que atestam, de forma absolutamente clara, que ao menos parte dos serviços prestados aos planos de saúde podem e devem ser enquadrados no subitem 4.03 da lista de serviços.

Inclusive, a própria UFT reconheceu a referida nulidade em seu recurso voluntário:

“(...)

No tocante ao argumento de que a autoridade lançadora considerou a alíquota de 5% para todos os serviços nos casos em que a nota fiscal continha a descrição de serviços distintos, concordamos com o julgador.

Para a definição da aplicação da alíquota seria necessário fazer a separação dos serviços elencados nos subitens 4.01 e 4.03 e definir a base de cálculo. Na falta das informações, o correto seria fazer um arbitramento. No caso em tela, o Auditor aplicou a alíquota de 5%(cinco por cento) de forma genérica, sem a fundamentação legal para tal”.

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO à remessa necessária, para declarar a nulidade da Notificação Fiscal por deficiência de fundamentação e inobservância ao procedimento de arbitramento.

É o voto.

C.A.F. Em 14 de setembro de 2023.

RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS
RELATOR

