

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07.04372.1.23
RECORRENTE: HOSPITAL DE OLHOS SANTA LUZIA
LTDA
Estrada do Encanamento, 873, Casa
Forte - Recife, PE.
Inscrição municipal nº 233.928-5
ADVOGADOS: EDUARDO HENRIQUE IENACO DE
SIQUEIRA CAMPOS E OUTROS
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO
FISCAL – CAF – JULGADOR DA
1ª INSTÂNCIA – PEDRO JOSÉ DOS
SANTOS JÚNIOR
RELATOR: **JULGADOR:** CARLOS AUGUSTO
CAVALCANTI DE CARVALHO

ACÓRDÃO Nº 140/2023

- EMENTA:
- 1- NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS PRÓPRIO – SERVIÇOS NÃO HOSPITALARES – REALIZADOS EM HOSPITAL – POSSIBILIDADE - NOTIFICAÇÃO PARCIALMENTE – PROCEDENTE.
 - 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, e não o tipo ou a estrutura do estabelecimento prestador.
 - 3- As simples consultas médicas, ainda que prestadas por hospitais ou clínicas, enquadra-se no subitem 4.01 do art. 102 da lista de serviços da Lei 15.563/91.
 - 4- Em caso de atendimento médico realizado conjuntamente com exames e utilização de aparelhos de diagnósticos

Continuação do Acórdão nº 140/2023

disponibilizados e executados pelo prestador de serviço, o seu enquadramento é no subitem 4.03 do art. 102 da lista de serviços da Lei 15.563/91.

- 5– Recurso voluntário recebido e não provido. Para manter a decisão de Primeira Instância que julgou procedente em parte a notificação fiscal.

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 não prover o recurso voluntário mantendo a decisão de Primeira Instância que julgou procedente em parte a notificação fiscal.

C.A.F. em, 05 de outubro de 2023.

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho - RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Carlos André Rodrigues Pereira Lima

Raphael Henrique Lins Tiburtino dos Santos

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO FISCAL Nº 07.04372.1.23
RECORRENTE: HOSPITAL DE OLHOS SANTA LUZIA
LTDA
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –
JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – PEDRO
JOSÉ DOS SANTOS JÚNIOR
RELATOR: JULGADOR: CARLOS AUGUSTO
CAVALCANTI DE CARVALHO

RELATÓRIO

Trata-se de um recurso voluntário referente à notificação fiscal julgada improcedente pelo julgador de 1º Instância.

HOSPITAL DE OLHOS SANTA LUZIA LTDA, pessoa jurídica prestadora de serviços, estabelecida na Estrada do Encanamento, 873, Casa Forte, neste Município, inscrita no Cadastro Mercantil de Contribuintes da Prefeitura do Recife sob o nº 233.928-5 e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica sob o nº 41.044.009/0001-81, que teve lavrada contra si, em 31/01/2023, a Notificação Fiscal protocolada sob o nº **07.04372.1.23**, pelo não recolhimento do ISS próprio devido, conforme demonstrativo do débito tributário anexado ao documento, infringindo, assim, o disposto no art. 126, inciso I, da lei 15.563/91, ficando sujeita à penalidade de 40% (quarenta por cento) do valor do tributo devido, estabelecida no inciso VI, alínea a, do art. 134 da lei 15.563/91.

Em apertada síntese e de acordo com as informações contidas no processo:

O contribuinte presta serviços médicos e hospitalares, com corpo clínico, especializado em oftalmologia, atividades médicas que podem ser enquadradas nos subitens 4.01 e 4.03 do art. 102 da Lei 15.563/91. Tendo recolhido a menor o ISS nos meses de fevereiro de 2018 a dezembro de 2020, conforme termo final, abaixo:

TERMO FINAL DE FISCALIZAÇÃO

...

7. ISS PRÓPRIO

...

*Em razão do explicitado no item II deste Termo, bem como nos parágrafos anteriores deste item, notificamos o contribuinte, por descumprir o Art. 126, I do Código Tributário Municipal, estando sujeito à penalidade do Art. 134, inciso VI, alínea “a” e §4º do mesmo artigo da Lei nº 15.563/91, por falta de recolhimento do ISS descrito no Demonstrativo do Débito Tributário nº 1, ANEXO V deste Termo. **Notificação Fiscal nº 07.04372.1.23.***

O contribuinte entra com defesa, apresentando os seguintes argumentos, abaixo:

Que, por se enquadrar como hospital, todos os serviços prestados se classificam no subitem 4.03, do artigo 102, com alíquota diferenciada de 4%, justificada em função do vulto da operação e da importância econômica e social de tais hospitais para a cidade;

Conforme termo de orientação referido pela fiscalização, a adoção de alíquotas menores se justifica “pela natureza de seus serviços e pela estrutura de seus estabelecimentos”;

Que não há lógica no enquadramento de alguns serviços escolhidos pela fiscalização no subitem 4.01, exemplificando que não há diferença entre uma consulta eletiva (enquadrada no 4.01) e uma consulta de urgência (enquadrada no 4.03). O serviço prestado é o mesmo, o atendimento por um médico oftalmologista dentro de um consultório, mas, por estar localizado dentro de um hospital, com a realização de diversos exames e aparelhos auxiliares para o diagnóstico da doença, sempre foram enquadrados serviços hospitalares (4.03);

Que a escolha de diferentes alíquotas para o item 4 leva em consideração não apenas a natureza do serviço, mas as características do seu prestador;

Ao final, requer o pronunciamento prévio da Unidade de Fiscalização Tributária, para a revisão do lançamento, e, caso mantido, que sejam acolhidos os pleitos e anulada a Notificação Fiscal.

O processo foi encaminhado ao CAF para julgamento na 1ª primeira instância.

O Julgador Julgou procedente em parte a notificação fiscal, abaixo ementa:

JULGAMENTO Nº 1.23.00016.5 PROCESSO Nº 07.043721.23

EMENTA: NOTIFICAÇÃO FISCAL. ISS. ENQUADRAMENTO DOS SERVIÇOS DE SAÚDE CONSTANTES DO ITEM 4 DA LISTA DE SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO DO CRITÉRIO OBJETIVO PARA O ENQUADRAMENTO. A CONSULTA MÉDICA, LIMITADA AO EXAME CLÍNICO DO PACIENTE PELO PROFISSIONAL, É ENQUADRADA NO SUBITEM 4.01. JÁ O ATENDIMENTO MÉDICO REALIZADO CONJUNTAMENTE COM EXAMES E UTILIZAÇÃO DE APARELHOS DIAGNÓSTICOS ENQUADRA-SE NO SUBITEM 4.03. PROCEDÊNCIA PARCIAL DA NOTIFICAÇÃO.

1. O critério determinante a ser utilizado para o enquadramento dos serviços é o objetivo, de acordo com a natureza do serviço prestado, salvo quando a legislação determine de modo diverso.
2. Para o enquadramento, devem ser considerados os custos envolvidos na prestação de serviço específica e não os custos do prestador de serviço no desempenho de toda a sua atividade.
3. Os serviços médicos mais elementares, dentre os quais a consulta, que se limitam ao exame clínico do paciente pelo profissional, são enquadrados no subitem 4.01 da lista, independentemente de terem sido prestados em consultório médico ou nas dependências de um hospital.
4. Se o atendimento médico é realizado conjuntamente com exames e utilização de aparelhos diagnósticos disponibilizados ou executados pelo prestador do serviço, já não estaremos diante de uma simples consulta, mas de um serviço de clínica ou hospital a ser enquadrado no subitem 4.03, da lista.
5. Exclusão do lançamento dos serviços de realização de consultas médicas conjugadas com a utilização da estrutura de diagnóstico da Defendente.
6. **Notificação julgada PROCEDENTE EM PARTE.**
7. **Decisão não sujeita a reexame necessário, por não se enquadrar entre as situações constantes no art. 221 do CTMR.**

O Julgador informa que a decisão não está sujeita a reexame necessário pelo Conselho Administrativo Fiscal- 2ª instância, pois se enquadra nos requisitos do art. 221 da Lei nº 15.563/91.

O peticionário reclamante foi intimado apresenta recurso. Defendendo a tese de equívoco na interpretação da decisão de primeira instância para a existência de alíquota reduzida para prestação de serviços de saúde por hospitais.

O processo é encaminhado a Unidade de Fiscalização – UFT que concordou com a decisão de 1º instância.

Vieram-se, então, os autos conclusos, para julgamento do referido recurso voluntário.

É o relatório.

C.A.F. Em 27 de setembro de 2023.

**CARLOS AUGUSTO CAVALCANTI DE CARVALHO
RELATOR**



SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO FISCAL Nº 07.04372.1.23
RECORRENTE: HOSPITAL DE OLHOS SANTA LUZIA
LTDA
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –
JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – PEDRO
JOSÉ DOS SANTOS JÚNIOR
RELATOR: JULGADOR: CARLOS AUGUSTO
CAVALCANTI DE CARVALHO

VOTO DO RELATOR

Recebo o recurso voluntário em cumprimento ao disposto no art.10, inciso II, da Lei municipal nº 18.276, de 02/12/2016.

Trata-se de uma notificação fiscal julgada procedente em parte, pelo julgador de 1º Instância.

O contribuinte não concordando com a decisão de 1º instância apresenta recurso contra os argumentos do julgador. Defendendo a tese de equívoco na interpretação da decisão de primeira instância, haja vista, que entende que para todos os serviços da área de saúde teria direito a alíquota reduzida.

O órgão lançador concordou com o julgador de 1º instância e não apresenta recurso

Então, a seara da notificação e sua contestação é a possibilidade de existir enquadramentos em subitens diferentes e alíquotas diferentes em serviços realizados em hospitais.

Passo a análise.

A) NULIDADE PROCESSUAL

Verifica-se analisando o processo que o contribuinte foi intimado em vários momentos no processo e que apresentou defesa e recursos no prazo. Não se verifica nenhum elemento que justifique a nulidade do processo, haja vista que o mesmo vem seguindo os tramites previstos na legislação.

Desta feita, não vislumbro o desrespeito aos princípios constitucionais da legalidade, contraditório e ampla defesa previstos no art. 5º da Carta Magna, pois nos autos, constam todos os elementos necessário para garantir tal direito.

Não existindo no andamento do processo nenhum cerceamento de defesa e nulidade na notificação fiscal.

B) POSSIBILIDADE DE EXISTIR ENQUADRAMENTOS DISTINTOS EM HOSPITAIS

A tributação do ISS referente ao setor de saúde está prevista no item 4 do art. 102 da Lei 15.563/91, *in verbis*:

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

...

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

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

4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

Verifica-se, realmente, uma diferenciação de alíquotas do ISS no município do Recife referente aos serviços de saúde. Esta diferenciação de alíquotas tem como fundamento, em tese, devido a complexidade e a diferença de custos nos procedimentos de saúde. Ocorrendo, também, em outras esferas da administração tributária. Então no art. 116 da Lei 15.563/91 encontramos a seguintes alíquotas, *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

O importante para efeito de enquadramento fiscal é a natureza da atividade prestada, e não o local onde ela é desempenhada ou a figura de quem a desempenha. Desta feita, é possível o enquadramento nos subitens 4.01 ou 4.03 do art.102 da Lei 15.563/91, de serviços realizados dentro de unidades hospitalares.

O art. 102 da Lei 15.563/91 prevê uma lista de atividades prestadoras de serviços e não uma lista de lugares onde os serviços são prestados.

No tocante a possibilidade de existir enquadramentos distintos em unidades hospitalares, este conselho vem debatendo e formando jurisprudência no sentido de ser possível, conforme observamos abaixo:

ACÓRDÃO Nº 035/2017

EMENTA:

1- CONSULTA – ISS – ALÍQUOTA.

2-A Consulta apresentada atende aos requisitos constantes dos artigos 208 e 209 da Lei Municipal n. 15.563/1991.

3- No caso específico da Consulente (serviços descritos nos CNAES 86.30-5-01, 86.30-5-02 e 86.30-5-03, prestados por empresa individual de responsabilidade limitada que não se

enquadra no item 4.03), a alíquota do ISS aplicável é de 5%, nos termos do inciso V do art. 116 do CTM.

4-Esclareça-se que a presente Consulta surte efeitos tão somente em relação à Consulente e aos serviços especificamente analisados neste caso concreto.

ACÓRDÃO Nº 171/2022

EMENTA:

1 - NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS PRÓPRIO - RECOLHIMENTO A MENOR – RECEITA DECLARADA PROCEDÊNCIA DA NOTIFICAÇÃO.

2 - Há de se distinguir o serviço prestado pela contribuinte aos hospitais daquele prestado pelos hospitais aos pacientes, este último que se enquadra como serviço hospitalar, subitem 4.03, sendo lhe aplicada a alíquota mais favorável.

3 – Prestador de serviço não realiza serviço hospitalar e deve ser enquadrado no subitem 4.01 do art. 102 da Lei 15.563/91.

4– Recurso voluntário recebido e não provido. Decisão de 1ª Instância mantida. Notificação Fiscal julgada procedente.

ACÓRDÃO Nº 242/2022

EMENTA:

1- CONSULTA FISCAL – ALÍQUOTAS.

2- A consulta fiscal apresentada atende aos requisitos constantes dos artigos 208 e 209 da Lei Municipal 15.563/91.

3- No caso específico da Consulente, os serviços de exames que não utilizam imagens, tratamentos e cirurgias devem ser enquadrados no subitem 4.03, art. 102, tendo uma alíquota de 4%(quatro por cento), art 116, III, e as consultas médicas devem ser enquadradas no subitem 4.01, art. 102, tendo uma alíquota de 5%(cinco por cento), art 116, V, ambas da Lei 15.563/91.

4- Esclareça-se que a presente Consulta surte efeitos tão somente em relação à Consulente e aos serviços especificamente analisados neste caso concreto.

ACÓRDÃO Nº 014/2023

EMENTA: 1- NOTIFICAÇÃO FISCAL – SERVIÇOS MÉDICOS ENQUADRADOS NO SUBITEM 4.01 DA LISTA CTM/RECIFE – RECURSO VOLUNTÁRIO –. NEGADO PROVIMENTO.

2- Em análise a Notificação Fiscal, verifica-se estar devidamente fundamentada, razão pela qual não merece prosperar a preliminar de nulidade suscitada.

3- O STJ, em sede de julgamento temas repetitivos (Tema 217), entendeu que consideram-se serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais.

4- Os serviços prestados pelo Contribuinte estão enquadrados no subitem 4.01 da lista de serviços do art. 102 do CTM/Recife, justificando a tributação dos serviços à alíquota de 5% (cinco por cento).

5- Consideram-se responsáveis solidários ao pagamento do ISS tanto o prestador de serviços como o tomador.

6- Recurso Voluntário conhecido e não provido, mantendo-se a decisão proferida pela 1ª instância em todos os seus termos.

Este entendimento vem sendo esposando em outras esferas do sistema tributário, bem como na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, vejamos:

RECURSO ESPECIAL Nº 786.569 - RS (2005/0166822-9) RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CSLL. ART. 15, § 1º, III, A, DA LEI 9.249/95. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. CONSULTA REALIZADAS EM CLÍNICA OFTALMOLÓGICA. NÃO EQUIPARAÇÃO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES. 1. O art. 15, § 1º, III, a, da Lei 9.249/95, que fixa alíquota menor para a tributação de serviços hospitalares em relação aos demais serviços, é norma de isenção parcial, como tal sujeita a interpretação literal (CTN, art. 111, II), que não comporta resultados ampliativos e nem aplicação por analogia. 2. Serviço hospitalar é conceitualmente diferente e mais restrito que serviço médico. Embora representem serviços médicos, não há como entender compreendidas no conceito de serviços hospitalares as consultas médicas realizadas em clínicas oftalmológicas, sob pena de ampliar-se o benefício fiscal mediante

interpretação extensiva e analógica. 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

EDcl nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0) RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ESCLARECIMENTOS. ATIVIDADE DE SIMPLES CONSULTAS MÉDICAS EXCLUÍDAS DO BENEFÍCIO. 1. Cabe esclarecer que a redução da base de cálculo de IRPJ na hipótese de prestação de serviços hospitalares prevista no artigo 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95 não contempla a pura e simples atividade de consulta médica realizada por profissional liberal, ainda que no interior do estabelecimento hospitalar. Por decorrência lógica, também é certo que o benefício em tela não se aplica aos consultórios médicos situados dentro dos hospitais que só prestem consultas médicas. 2. Para evitar eventuais dúvidas sobre o alcance do julgado, faz-se oportuno constar do acórdão embargado que não é extensível o benefício aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico. 3. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos.

Tema Repetitivo 217 - STJ

Tese Firmada

Para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão 'serviços hospitalares', constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), devendo ser considerados serviços hospitalares 'aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde', de sorte que, 'em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos'.

C) LANÇAMENTO DO ISS NA NOTIFICAÇÃO FISCAL

Analisando a notificação observa-se que o contribuinte considerou algumas notas fiscais enquadradas no subitem 4.03, tendo

portanto uma alíquota de 4% (quatro por cento), por outro lado a autoridade lançadora entende que estas notas seriam enquadrados no subitem 4.01, tendo portanto uma alíquota de 5%(cinco por cento).

A auditora fez um levantamento nota a nota fazendo o seu respectivo enquadramento chegando ao anexo V do referido termo final.

O julgador de 1º instância entendeu que algumas notas fiscais de serviços que foram incluídas na notificação. A prestação de serviço não seria uma simples consulta médica, mas haveria exames agregados a consulta realizada. Neste caso, entendeu da retirada da notificação estas notas.

No caso de consulta com exames conjugados em que se utilize a a estrutura de diagnóstico do prestador o enquadramento deve ser no subitem 4.03 do art. 102 da Lei 15.563/91.

Desta forma, entendemos correta a exclusão das notas previstas no anexo I do julgamento de 1º instância.

Neste sentido, deve ser mantido a decisão da 1º instância que julgou procedente em parte a notificação fiscal.

DECISÃO

Posto isso, voto em receber o recurso voluntário e não prover o mesmo, pelos fatos e motivos apresentados no voto, mantendo a decisão de 1º Instância que julgou procedente em parte a notificação fiscal com os valores apresentados pelo julgador de 1º instância.

Os valores devem ser devidamente atualizados, acrescido dos juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, a partir da data do não recolhimento, como disposto no art. 170 da lei 15.563/91.

É o voto.

C.A.F., em, 05 de outubro de 2023.

**CARLOS AUGUSTO CAVALCANTI DE CARVALHO
RELATOR**