

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07.09750.4.23
RECORRENTE:APOIO DIAGNÓSTICO POR
IMAGEM LTDA ME
Rua República do Líbano , 251 –
Sala 2501 – Torre C – Pina –
Recife/PE
Inscrição mercantil nº 521.092-5
ADVOGADOS: MARCUS HERONYDES
BATISTA MELLO E OUTROS
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO
FISCAL JULGADOR PRIMEIRA
INSTÂNCIA – ANDERSON
FERRAZ DE ALBUQUERQUE
RELATOR: CARLOS ANDRÉ RODRIGUES
PEREIRA LIMA

ACÓRDÃO Nº 177/2023

- 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

Continuação do Acórdão nº 177/2023

do item 4.02 da LC nº 116/03 e da lista de 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. 09750.4.23
RECORRENTE: APOIO DIAGNÓSTICO POR IMAGEM
LTDA ME
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA–
ANDERSON FERRAZ DE
ALBUQUERQUE
RELATOR: CARLOS ANDRÉ RODRIGUES
PEREIRA LIMA

RELATÓRIO

Trata-se de Notificação Fiscal lavrada em desfavor a contribuinte **APOIO DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM LTDA ME** (ID 1 – pág 1), pelo não recolhimento do ISS-próprio retido, no valor de R\$ 298.630,35 (duzentos e noventa e oito mil, seiscentos e trinta reais e trinta e cinco centavos), conforme demonstrativo do débito tributário anexado ao documento (ID 1 – pág 2/4).

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/2018 a novembro/2022.

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.

Ainda, alegou que trata-se a Contribuinte é de empresa que presta serviços médicos de apoio de radiologia, em unidade de terceiros (hospitais e clínicas), com domicílio tributário em caixa postal.

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 9/26);
- (iv) planilha de demonstrativo de débito mensal (ID 2 – pág 27).

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 30/3/2023, a Contribuinte apresentou Defesa contra Notificação Fiscal (ID 6 – pág 1/12), sob os seguintes argumentos:

- (i) que presta serviços de radiologia, sendo lhe assegurado recolhimento do ISS sob a alíquota de 2% (dois por cento), tendo em vista o seu enquadramento no item 4.02 (*Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres*);
- (ii) quando há na lei tributária requisito a exigir que, para que sejam prestados serviços de radiologia ou exames de imagem, o prestador tenha que ser titular de endereço físico, assim como seja titular dos equipamentos necessários;
- (iii) que o Fisco, ao afastar o enquadramento dos serviços prestados no item 4.02, estaria mudando seu entendimento sobre a matéria, uma vez que a Contribuinte exerce suas atividades desde 2014, mas, apenas em 2023, veio a questionar o enquadramento.

Nos pedidos, requereu a improcedência do Auto de Infração e a extinção do crédito tributário dele decorrente.

Anexou à defesa:

- (i) cópia dos dados do lançamento (ID 6 – pág 13/22);
- (ii) atos constitutivos e documentos de representação (ID 7 e 8).

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 POR FALTA RECOLHIMENTO DE ISS PRÓPRIO INCIDENTE SOBRE RECEITA DECLARADA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, COM FULCRO NO ART. 126, INCISO I, DO CTMR. DEFENDENTE NÃO DISPÕE DA ESTRUTURA NECESSÁRIA, DE PESSOAL E DE EQUIPAMENTOS, PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LISTADOS NO ITEM 4.02 DA LISTA DE SERVIÇOS DO ART.102 DO CTMR. NÃO PRESTA SERVIÇOS DE RADIOLOGIA, TOMOGRAFIA, RESSONÂNCIA MAGNÉTICA OU ULTRASSONOGRAFIA AOS PACIENTES, TOMADORES FINAIS DE TAIS PRESTAÇÕES. NA VERDADE, É APENAS SUBCONTRATADO PELOS PRESTADORES DOS SERVIÇOS CLASSIFICADOS NO ITEM 4.02 PARA INTERPRETAR AS IMAGENS GERADAS E ELABORAR OS LAUDOS MÉDICOS QUE SERÃO FORNECIDOS POR AQUELES NA PRESTAÇÃO DE SEUS SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGENS. AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELO DEFENDENTE DEVEM SER CLASSIFICADAS, PORTANTO, NO ITEM 4.01 (SERVIÇOS DE MEDICINA), SUJEITANDO-SE À INCIDÊNCIA DO ISS COM ALÍQUOTA DE 5% (CINCO POR CENTO) ESTABELECIDO NO ART. 116, INCISO V, DO CTMR. NÃO HÁ NOS AUTOS NENHUMA EVIDÊNCIA DE “ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO INTERPRETATIVO” POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO À MATÉRIA. NÃO PODE SER ACOLHIDA A INVOCÇÃO DA INTELIGÊNCIA DO ART. 146 DO CTN PARA JUSTRIFICAR EVENTUAL JULGAMENTO DE IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO CONTIDO NA NOTIFICAÇÃO FISCAL. NOTIFICAÇÃO FISCAL PROCEDENTE. DECISÃO NÃO SUJEITA A REMESSA NECESSÁRIA.

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 radiologia sem que a Contribuinte disponha dos equipamentos especializados para isso:

Ora, ainda que o impugnante se trate de uma sociedade de médicos especialistas em radiologia e análises de imagens, não há nos autos nenhuma evidência de que os mesmos disponham de equipamentos para geração das imagens de raio-x, tomografias ou ressonâncias magnéticas. E é impossível a prestação de tais serviços sem que se disponha de tais equipamentos. É relevante salientar, inclusive, que é da necessidade de se realizar vultosos investimentos na aquisição e manutenção de tais equipamentos, assim como na contratação de pessoal qualificado para operação dos mesmos, que se origina a norma especial de estabelecimento de alíquotas mais brandas para estes tipos de serviços médicos.

Em 03/05/2023 a Contribuinte foi intimado da decisão proferida pela 1ª instância do CAF (ID 19 – pág23/24).

Em 01/06/2023, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (ID 9 – pág25/41), reiterando os argumentos de sua defesa.

Anexou ao Recurso Voluntário:

- (i) procuração e atos constitutivos (ID 9 – pág 42/60);
- (ii) cópia dos dados do lançamento (ID 9 – pág 61/65).

Em 05/07/2023 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 radiologia, mas que, de alguma forma, tenha a posse desses equipamentos. No tocante a alegação de mudança de critério jurídico, informou que nunca houve qualquer orientação para a Contribuinte recolher o imposto com a alíquota de 2% (dois por cento).

Em 24/8/2023 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 14 – pág 1/2).

Em 28/9/2023 a Contribuinte foi intimada (ID 14 – pág3/4) e, em 06/10/2023 apresentou cópia de contratos de prestação de serviços médicos (ID 14 – pág 5/32).

Ao ID 15, 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. 09750.4.23-
RECORRENTE: APOIO DIAGNÓSTICO POR IMAGEM
LTDA ME
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA–
ANDERSON FERRAZ DE
ALBUQUERQUE
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 prestados pelos médicos radiologistas sócios da 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 na área de **diagnóstico por imagem**, realizados exclusivamente por médicos radiologistas, 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%.

É o objeto social da Recorrente:

DO OBJETO SOCIAL E DA DURAÇÃO

CLÁUSULA QUINTA – A sociedade tem por objeto social:

SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM COM USO DE RADIAÇÃO IONIZANTE, EXCETO TOMOGRAFIA; SERVIÇOS DE TOMOGRAFIA; SERVIÇOS DE RESSONÂNCIA MAGNÉTICA; SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM SEM USO DE RADIAÇÃO IONIZANTE, EXCETO RESSONÂNCIA MAGNÉTICA E SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR REGISTRO GRÁFICO – ECG, EEG E OUTOS EXAMES ANÁLOGOS.

Nos contratos de prestação de serviços anexados aos autos, também é possível verificar que a Contribuinte presta serviços de diagnósticos por imagem, ultrassonografias e procedimentos de biopsias:

O presente contrato tem por objeto a execução, pela CONTRATADA, da realização de exames de ULTRASSONOGRAFIA E PROCEDIMENTOS DE BIOPSIAS, a serem prestados nas instalações e dependências do **INSTITUTO DE MEDICINA INTEGRAL PROFESSOR FERNANDO FIGUEIRA – IMIP** aos pacientes nele internados e pacientes direcionados a esse Hospital, sendo que a comprovação da efetiva realização dos exames se dará através de emissão de laudos.

2. OBJETO DO CONTRATO

2.1- O presente contrato tem como objeto a prestação de serviços de diagnósticos por imagem pela **CONTRATANTE PRESTADORA** ao **CONTRATANTE TOMADOR**.

Primeiramente, necessário é compreender se a prestação de serviços de diagnóstico por imagem é a atividade realizada pela contribuinte. Se comprovada a prestação de serviços de diagnósticos médicos por imagem, ou seja, exames radiológicos, estaria então correto o devido enquadramento da empresa no subitem 4.02 da lista de serviços prevista no CTM/Recife.

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.

Aqui cabe ressaltar que não existe, na lei municipal, proibição para que a atividade de clínica de diagnóstico por imagem 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.

O Colégio Brasileiro de Radiologia tem o seguinte posicionamento acerca da realização de exames por imagem:

Fonte: <https://cbr.org.br/diagnostico-por-imagem-seguro-e-sem-riscos-precisa-ser-feito-por-medico-com-registro-de-qualificacao-de-especialista-em-radiologia/>, acesso em 3 de junho de 2023, às 21h26.

Diagnóstico por imagem seguro e sem riscos precisa ser feito por médico com registro de qualificação de especialista em Radiologia

Para o exercício da profissão da Medicina, é de conhecimento público que nós, médicos, precisamos ter um número de CRM ativo. O registro – que fazemos logo após a formação acadêmica – normalmente é encontrado em laudos, receituários e cartões de visita, o que passa segurança ao paciente e mostra que somos médicos.

No entanto, para diversas áreas específicas – inclusive a de Radiologia –, existe um outro registro importante e indispensável: o Registro de Qualificação de Especialista (RQE). Na prática, é como uma certificação que nos dá legitimidade para atuar em áreas que exigem especialização, como a de Radiologia, inclusive poderemos nos anunciar como radiologistas. Após a graduação em Medicina, passamos pela etapa da especialização ou da residência médica. Para obtermos o título de RQE, é necessário concluir nossa especialização e, posteriormente, solicitar o registro no Conselho Federal de Medicina (CFM) como especialista na área escolhida. Para a Radiologia, por exemplo, um dos trâmites para a obtenção do título passa pelos exames promovidos pelo Colégio Brasileiro de Radiologia e Diagnóstico por Imagem (CBR). Na radiologia, estamos trabalhando constantemente com radiação ionizante em exames de imagem. Manuseá-la da forma adequada e sem riscos para o paciente requer conhecimento específico. Por isso, o Conselho Federal de Medicina e a ANVISA determinam que os serviços em Radiologia tenham um diretor técnico e um responsável técnico com título de especialista na área. Portanto, no nome de uma clínica de Radiologia devem existir, logo abaixo do logotipo, o nome do diretor técnico, seu registro do CRM e o respectivo RQE. É uma obrigação. Caso contrário, se houver denúncia, pode haver processo ético pela ausência da comprovação da especialidade médica divulgada. Quando um profissional sem título de especialização exerce a função, se houver algum erro médico, poderá haver responsabilização tanto na esfera ético profissional quanto na judicial. É uma infração não só civil como também criminal, para além de ética. Além disso, exibir o RQE pode ser uma forma de se diferenciar entre diversos profissionais, pois, por trás desse título, há anos de estudo e dedicação. Nos últimos anos, temos visto o aumento do número de denúncias contra profissionais que não possuem registro de especialista, por causa do uso indiscriminado da publicidade médica em mídias sociais, que possui claras restrições, de acordo com o Conselho Federal de Medicina. O CBR recomenda que os pacientes consultem previamente se o profissional possui titulação, antes da realização de seus exames, o que pode ser feito no site do CBR, no campo “Busca por Especialistas” ou no site do Conselho Federal de Medicina. Um exame de diagnóstico por imagem confiável deve ser executado por um médico com RQE na especialidade de Radiologia e Diagnóstico por Imagem. O diagnóstico preciso norteia a melhor terapêutica para cuidar da saúde dos pacientes, salvando vidas.

Conforme definido Edson Marchiori¹, *“a radiologia é, portanto, a especialidade médica que utiliza qualquer forma de radiação, seja ela ionizante, sonora ou magnética, passível de transformação em imagens”*.

A clínica State Of The ArtRadiology (STAR) define em seu site o que é a radiologia médica e detalha a função e a importância da especialidade:

Radiologia é uma especialidade da medicina que pode diagnosticar doenças através da interpretação dos exames de imagens não invasivos de órgãos internos do corpo.

Diversos profissionais atuam nesta área, dentre os principais estão:

- a) *os radiologistas são os médicos especializados que auxiliam na execução dos exames e interpretam as imagens formadas;*
- b) *os técnicos em radiologia são os profissionais que executam exames de tomografia e raio x.*

A partir das imagens, o radiologista pode laudar o exame, presencialmente ou à distância. Assim, gerando um relatório de referência clínica a médicos cirurgiões, pediatras, obstetras, internistas ou para cuidados clínicos.

Essa é uma especialidade vital para todos os setores da saúde e essencial para o diagnóstico de muitas doenças.

É parte importante dos rápidos avanços tecnológicos para diagnóstico e tratamento de doenças e lesões.

Apresenta inúmeros benefícios na medicina, tais como exemplos:

- a) *pode determinar a necessidade de uma cirurgia exploradora ou comum;*
- b) *em comparação com uma cirurgia aberta ou com uma laparoscopia, envolve menos riscos para o paciente, menos tempo para execução dos procedimentos e para recuperação;*
- c) *é utilizada para orientar visualmente o tratamento de condições como doenças cardíacas e acidentes vasculares cerebrais;*
- d) *pode rastrear doenças como o câncer de mama, com detecção precoce e redução da taxa de mortalidade. (<https://star.med.br/radiologia-o-que-e/>, acesso em 22 de março de 2023).*

Outra entidade do ramo, a Ecomax, também delinea a especialidade:

A radiologia é a especialidade médica que, como o nome diz, utiliza radiações para realizar diagnósticos e até mesmo o tratamento de algumas doenças. O médico desta área é o radiologista que, após

¹ Marchiori, Edson. Introdução à Radiologia. 2nd edição. Grupo GEN, 2015.

formado em medicina, ainda realiza residência médica nesta especialidade, com duração de 3 a 6 anos. Nos últimos anos a especialidade passou a ser conhecida como radiologia e diagnóstico por imagem, em virtude dos outros exames e diagnósticos que abrange e que não necessariamente fazem o uso da radiação, como é o caso de exames de ultrassonografia e ressonância magnética.

Quem descobriu a possibilidade de explorar as imagens formadas pela radiação foi o físico alemão Wilhelm Conrad Röntgen, que deu nome à técnica batizada por ele de raios X no final do século 19. Mais de 100 anos se passaram e a radiologia expandiu suas possibilidades para diagnóstico e tratamento com técnicas ainda mais avançadas, como a tomografia computadorizada e a mamografia, por exemplo.

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 diagnóstico por imagem. 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 diagnósticos médicos por imagem, ou seja, exames radiológicos, está correto o seu devido enquadramento no subitem 4.02 da lista de serviços prevista no CTM/Recife.

A jurisprudência do CAF está em linha com o que aqui decido, prestigiando a efetividade do serviço prestado:

ACÓRDÃO N° 179/2009

- EMENTA:** 1- SERVIÇOS DE ATENDIMENTO CLÍNICO MÉDICO – I.S.S. - CONSULTA.
- 2- A alíquota do ISS incidente sobre a prestação de serviços de consultas médicas, prevista no subitem 4.01 do art. 102 da Lei 15.563/91, é de 5% (cinco por cento), nos termos do inciso V do art. 116 do referido diploma legal.
- 3- Remessa necessária recebida.
Decisão reformada à unanimidade.

ACÓRDÃO Nº 127/2010

- EMENTA:** 1- CONSULTA FISCAL – REMESSA NECESSÁRIA – SERVIÇOS DE CLÍNICA MÉDICA EM NEFROLOGIA – COMPROVAÇÃO DO CASO CONCRETO – INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA DE 4% DE ISS – UNANIMIDADE
- 2- Os documentos acostados aos autos comprovam a ocorrência do caso concreto descrito na consulta.
- 3- O serviço de clínica médica em nefrologia e implante de cateter descrito nas NFSE, prestado pela Consulente, está enquadrado no item 4.03 do art. 102 do CTM, incidindo a alíquota de 4% do ISS, conforme o art. 116, III do CTM.
- 4- Remessa necessária acolhida.

ACÓRDÃO Nº 102/2010

- EMENTA:** 1 – CONSULTA FISCAL – REMESSA NECESSÁRIA – SERVIÇOS DE CLÍNICA MÉDICA EM CIRURGIA E OUTRAS ATIVIDADES – COMPROVAÇÃO DO CASO CONCRETO – INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA DE 4% E 5% DE ISS – UNANIMIDADE
- 2- Os documentos acostados aos autos comprovam a ocorrência do caso concreto descrito na consulta.
- 3- O serviço de clínica médica em nefrologia prestado pela Consulente está enquadrado no item 4.03 do art. 102 do CTM, sujeito a incidência da alíquota de 4% (quatro por cento) do ISS, conforme o art. 116, III do CTM.
- 4- Serviços prestados não caracterizados como serviços médicos, enquadrados na alíquota de 5% (cinco por cento) do ISS.
- 5- Remessa necessária acolhida.
- 6- Decisão confirmada à unanimidade.

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 diagnóstico por imagem. 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 diagnóstico por imagem 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 diagnóstico por imagem 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 pagam 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