



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/351.046/2013
06/02/2013
Fls. 212

Acórdão nº 15.293

Sessão do dia 10 de dezembro de 2015.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 16.137

Recorrente: **OFTALMO RIO – CENTRO DE MICRO CIRURGIA OCULAR LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relatora: Conselheira **DIRCE MARIA SALES RODRIGUES**

Representante da Fazenda: **MARIO MOREIRA PADRÃO NETO**

ISS – DECADÊNCIA

Nos lançamentos por homologação, quando houver recolhimento de parte do imposto, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador. Preliminar acolhida. Decisão unânime.

ISS – SERVIÇOS DE CLÍNICA MÉDICA

Serviços de clínica médica, sem internação, sujeitam-se à tributação do ISS pela alíquota genérica de 5%.

ISS – BASE DE CÁLCULO – SERVIÇOS DE SAÚDE E DE ASSISTÊNCIA MÉDICA

Ressalvadas as exceções expressas na lista de serviços do art. 8º da Lei nº 691, de 1984, os serviços nela relacionados ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias, devendo ser considerado o preço total do serviço como a base de cálculo do imposto.

Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/351.046/2013
06/02/2013
Fls. 212

Acórdão nº 15.293

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 192/195, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de recurso voluntário relativo à decisão da F/SUBTF/CRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o Auto de Infração nº 300.048/13.

DOS FATOS

A Representação da Fazenda pede licença para transcrever o relatório da lavra do parecerista da F/SUBTF/CRJ, por sua clareza (fls.143/144):

Trata-se de impugnação contra auto de infração lavrado em desfavor da empresa em epígrafe.

O auto de infração apresenta três itens.

O primeiro item do auto de infração relata que a autuada recolheu a menor o ISS incidente sobre a prestação de serviços de clínica médica, em razão do erro na identificação da alíquota aplicável.

O segundo item do auto de infração informa que a autuada recolheu a menor o ISS incidente sobre a prestação de serviços de clínica médica, em razão de ter considerado rendas de serviços como de saída de mercadorias.

O terceiro item do auto de infração atesta a falta de pagamento do ISS incidente sobre a prestação de serviços, cujas rendas não foram registradas em notas fiscais e nem escrituradas nos livros fiscais e comerciais.

A impugnação, relativa aos itens primeiro e segundo do auto de infração, foi apresentada em 06 de março de 2013 (fls. 35/47).

Quanto ao primeiro item do auto de infração, a defendente alegou que errou o Fisco ao desconsiderar a aplicação da alíquota de 2%. Disse que a alíquota de 2% é utilizada para o cálculo do ISS incidente sobre os serviços prestados por clínicas médicas aptas a efetuar internações. Afirmou ser uma clínica médica apetrechada para prestar serviços de internação. Mencionou possuir instalações criadas para a internação de seus pacientes. Lembrou que, conforme o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde, possuía leitos e encontrava-se capacitada para efetuar internações. Disse que constam do objetivo da sociedade as atividades de atendimento e internação de pacientes.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo n°
Data da autuação:
Rubrica:

04/351.046/2013
06/02/2013
Fls. 212

Acórdão n° 15.293

Relativamente ao segundo item do auto de infração, a defendente afirmou que os valores discriminados decorreram unicamente da saída de mercadorias. Afirmou que dentre as suas atividades realiza a venda de lentes e outros materiais para terceiros e disse ainda que se encontra cadastrada na Secretaria Estadual de Fazenda e que a atividade de vendas está prevista no contrato de constituição da sociedade. Disse que as lentes vendidas não foram por ela utilizadas nas cirurgias que realizou, estando assim descaracterizada a realização de operações mistas. Alegou que os valores registrados nas notas estaduais estavam relacionados a operações de saída de mercadorias, não relacionadas aos serviços por ela prestados. Mencionou que, estivessem os valores relacionados com as prestações de serviços, o ISS incidente haveria de ser calculado com a aplicação da alíquota de 2% e não pelo uso de alíquota de 5%.

Em atendimento ao que determina o art. 86 do Decreto n.º 14.602/96, o autor do procedimento pronunciou-se às fls. 117/138.

Dentre outras coisas, informou o autor do procedimento que a defendente atende aos clientes no horário compreendido entre 07:00 e 21:00, que a defendente não possui leitos para internação e sim salas para observação pós-operatória, que informe da defendente ratifica que os leitos existem para internação de curta permanência.

Em relação ao segundo item do auto de infração, informou o autor do procedimento que foram incluídos na base de cálculo tão somente os valores discriminados pela defendente e relacionados às próteses utilizadas nas cirurgias por ela realizadas. Afirmou ainda que na base de cálculo não foram incluídos valores relativos às vendas de próteses que não foram utilizadas nas cirurgias realizadas pela defendente.

Em 30/07/13, à fl.148, o Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, com base no parecer de fls.145/147, julgou improcedente a impugnação e manteve os itens 1 e 2 do Auto de Infração n° 300.048/13, os únicos itens impugnados. Conforme informado à fl.108, foi constituído o processo 04/380.476/13, para a cobrança da parte não impugnada (item 3 do auto de infração).

Em 01/10/13, às fls.168/183, foi interposto recurso voluntário, no qual a Recorrente alega, em resumo:

- Considerando que o auto de infração foi lavrado em 06/02/13 e o disposto no art.150, §4º, do CTN, devem ser afastados da autuação os fatos geradores anteriores a FEV/08. Assim, foi atingido pela decadência o direito de a Fazenda Pública Municipal lançar o imposto relativo aos meses NOV/07, DEZ/07 e JAN/08 (item 1 do auto de infração);



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/351.046/2013
06/02/2013
Fls. 212

Acórdão nº 15.293

- A Lei nº 691/84, em seu art.33, item 10, com redação dada pela Lei nº 3.691/84, estabelece expressamente que a alíquota, em se tratando de serviços prestados por clínica médica apta a efetuar internação é de 2% e não de 5%. O julgador de 1ª instância afastou a aplicação da alíquota de 2%, pelo fato da Recorrente não ser apta efetivamente à internação. Fundamentou sua decisão pelo horário de atendimento, tipo de procedimentos (em rol exemplificativo), bem como pela afirmação de ter apenas leitos para fins de observação pós-operatória (com base no mencionado pela fiscalização). Quanto ao primeiro argumento, afirma que atendimento externo difere de horário de internação. A autoridade fiscal listou atividades, em rol meramente exemplificativo, de modo a justificar o afastamento da atividade de internação, sem maior conhecimento técnico e sem observar as rotinas e equipamentos (vejam-se fotos juntadas na impugnação, folder de anúncio da clínica, bem como contrato social). A lei exige tão apenas a potencialidade para a internação e não que a mesma ocorra de fato, nem mesmo fixa seu período que, segundo a Resolução ANVISA nº 50, pode ser de apenas 24h. é possível verificar, através do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (fl.02 do Anexo);
- No período autuado, a Recorrente tinha também como objeto em seu contrato social a venda de materiais médicos, sem relação com serviços por ela prestados. O consumidor podia dirigir-se ao estabelecimento da Recorrente para adquirir lentes e nada mais. Assim, as vendas realizadas no período de MAI/08 a SET/09, que deram ensejo ao pagamento de ICMS, dizem respeito a vendas de mercadorias, isto é, são inerentes a operações puras de circulação de mercadorias, eis que não ocorreram de forma agregada a qualquer serviço prestado. A Recorrente, desde 2007, é inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, sob o número 78.319.380.”

Em complementação, cabe informar que o crédito tributário reclamado, em outubro de 2013, correspondia ao valor total de R\$ 775.815,59, conforme quadros demonstrativos e relatório juntados às fls. 184/185.

A Representação da Fazenda opinou pelo provimento parcial do recurso voluntário, por meio do cancelamento da parte do lançamento relativa a fatos geradores ocorridos no período de novembro de 2007 a janeiro de 2008, consignados no item 1 do auto de infração.

É o relatório.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/351.046/2013
06/02/2013
Fls. 212

Acórdão nº 15.293

VOTO

No recurso voluntário ora interposto, a empresa requerente solicitou a reforma da decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários que julgou improcedente a impugnação ao Auto de Infração nº 300.048, lavrado em 6 de fevereiro de 2013, relativo ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Conforme já destacado no relatório inicial, somente os itens 1 e 2 receberam contestação por parte da Recorrente, sendo que apenas no recurso foi levantada a questão preliminar de decadência do direito de a Fazenda lançar o imposto relativo a fatos geradores ocorridos no período de novembro de 2007 a janeiro de 2008, consignados no item 1 do auto de infração.

Preliminarmente, merece ser analisada a alegação de decadência, mesmo que tenha sido apresentada posteriormente à decisão da F/SUBTF/CRJ e, por esse motivo, não apreciada por aquele órgão.

O prazo para que se proceda à constituição do crédito tributário referente a imposto, cujo lançamento ocorre por homologação da autoridade administrativa, está claramente previsto no art. 150, caput e § 4º do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Embora este Egrégio Conselho, seguindo a jurisprudência e a doutrina dominantes, venha decidindo pela aplicação do inciso I do art. 173 do CTN, nos lançamentos por homologação, conforme Acórdão nº 7.193, de 4 de abril de 2002, tal decisão refere-se apenas aos casos em que não há a antecipação do imposto.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/351.046/2013
06/02/2013
Fls. 212

Acórdão nº 15.293

Verifica-se que no item 1 do auto de infração, onde está incluído o período relacionado à preliminar de decadência, consta relatada a ocorrência de recolhimento a menor do ISS incidente sobre a prestação de serviços de clínica médica, em razão de erro na identificação da alíquota aplicável. Portanto, a diferença de imposto exigida deveria ter sido lançada no prazo de cinco anos, o que não aconteceu em relação aos fatos geradores ocorridos em novembro e dezembro de 2007 e janeiro de 2008, considerando que o lançamento se deu em 6 de fevereiro de 2013.

Assim sendo, e em sintonia com a proposta do douto Representante da Fazenda, ACOLHO a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente e julgo pertinente o cancelamento de parte do item 1 do auto de infração, correspondente ao período de novembro de 2007 a janeiro de 2008, de acordo com o disposto no art. 150, caput e § 4º do CTN.

Quanto ao questionamento da alíquota aplicada à infração consignada no item 1 da autuação fiscal, alegou a Recorrente que a alíquota de 2% foi corretamente utilizada para o cálculo do ISS incidente sobre serviços prestados por clínicas médicas aptas a efetuar internações.

A Lei nº 691, de 1984 estabelece alíquotas distintas para alcançar os serviços de saúde ou assistência médica prestados por clínicas médicas. Cabe destacar o que dispõe o art. 33, inciso I e inciso II, item 10, dessa mesma lei, com a redação da Lei nº 3.691 de 2003:

Art. 33 - O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as seguintes alíquotas:

I – Alíquota genérica
Serviços não especificados no inciso II.....5%

II – Alíquotas específicas:
[...]

10 - Serviços de saúde e de assistência médica do subitem 4.03 da lista do art. 8º, prestados por hospitais, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros e clínicas, todos aptos a efetuar internações ...2%

Embora a Requerente se considere apta a efetuar internações, o autor do lançamento concluiu que a clínica médica se encontrava inapta para prestar os serviços de internação. Tal entendimento, também defendido pelo órgão julgador de primeira instância, teve por argumento a constatação de que a clínica somente oferece aos pacientes um local para repouso após o procedimento cirúrgico.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/351.046/2013
06/02/2013
Fls. 212

Acórdão nº 15.293

Observa-se no site da empresa – <http://www.ofthalmorio.com.br/index.php/cirurgias/> – que o centro cirúrgico conta com uma “sala de recuperação pós-anestésica”, porquanto “geralmente o paciente recebe alta algumas horas após a cirurgia”.

O Fiscal de Rendas autuante, em seu pronunciamento às fls. 117/138, transcreveu a definição de internação, contida na Resolução da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA nº 50 RDC, de 21 de fevereiro de 2002, que dispõe sobre Regulamento Técnico para planejamento, programação, elaboração e avaliação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde. Para definir internação, essa resolução se utiliza de conceito dado pela ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas, órgão responsável pela normatização técnica no País. Assim, “internação é a admissão de um paciente para ocupar um leito hospitalar por período igual ou maior que 24 horas”.

Verifica-se nos autos e no site da empresa que a clínica demonstra falta de estrutura para efetuar internações, inclusive seu horário de atendimento é indicado como compreendido entre 7h e 21h, o que contraria a lógica da prestação dos serviços de internação, uma vez que estes devem ser oferecidos de forma continuada, sem interrupção.

Pode-se concluir, como bem frisou o autor do procedimento fiscal, que a Recorrente se caracteriza como um centro cirúrgico ambulatorial, definido na Resolução ANVISA nº 50 RDC, de 2002, como “unidade destinada ao desenvolvimento de cirurgias que não demandam internação dos pacientes”. Portanto, os serviços prestados não se enquadram na disposição contida no inciso II, item 10, do art. 33 da Lei nº 691, de 1984, e devem ser tributados à alíquota genérica de 5%.

Quanto ao segundo item do auto de infração, consta relatado que a Recorrente não incluiu na base de cálculo do imposto relativo aos serviços prestados pela clínica os materiais utilizados nas cirurgias, por tê-los considerado, em sua escrita fiscal, como tributáveis pelo imposto estadual.

O art. 16 da Lei nº 691, de 1984 com a redação dada pela Lei nº 3.691, de 2003, prevê que “a base de cálculo é o preço do serviço” e, em seu parágrafo primeiro, dispõe que “considera-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço”.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/351.046/2013
06/02/2013
Fls. 212

Acórdão nº 15.293

Em total consonância com o previsto no § 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 2003, se encontra o art. 9º da Lei 691, de 1984 com a redação dada pela Lei nº 3.691, de 2003, a seguir transcrito:

Art. 9º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos, apenas, ao imposto previsto no artigo anterior, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias, ressalvadas as exceções nela contidas.

O autor do lançamento foi bem claro em sua informação fundamentada, quando explicou o seguinte:

A impugnante alega que no período de maio de 2008 a setembro de 2009 possuía como objeto social em seu contrato social a venda de materiais médicos sem relação com o serviço prestado, e que o consumidor podia dirigir-se ao seu estabelecimento simplesmente para adquirir lentes. Ocorre que da verificação das notas fiscais do imposto estadual, constatamos que as operações eram referentes a venda de lentes intraoculares (LIO) que, conforme já mencionado anteriormente, são lentes com grau, implantadas dentro do olho para corrigir erros refratários, portanto com a necessidade de procedimento cirúrgico para tal. Constatamos também que os adquirentes de tais lentes foram submetidos a procedimento cirúrgico nas dependências da impugnante.

Em complementação, e para exemplificar suas constatações, o Fiscal de Rendas juntou aos autos documentos fiscais estaduais e municipais emitidos para três pacientes que adquiriram e implantaram as referidas lentes em suas cirurgias oculares.

Pode-se concluir que a Recorrente prestou serviços médicos com a utilização de materiais que, indevidamente, foram considerados como tributáveis pelo ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, de competência estadual, quando, na verdade, deveriam ter sido incluídos na base de cálculo oferecida à tributação do ISS, à alíquota de 5%, conforme já argumentado na análise do item 1 do auto de infração.

Por todo o exposto, voto pelo IMPROVIMENTO do recurso voluntário, no que se refere às demais exigências contidas no auto de infração, considerando o cancelamento de parte do item 1, correspondente ao período de novembro de 2007 a janeiro de 2008, por força da decadência.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/351.046/2013
06/02/2013
Fls. 212

Acórdão nº 15.293

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **OFTALMO RIO – CENTRO DE MICRO CIRURGIA OCULAR LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, acolher a preliminar de decadência, suscitada pelo Contribuinte, para cancelar a parte do item 1 do Auto de Infração correspondente ao período de novembro de 2007 a janeiro de 2008, nos termos do voto da Relatora.

2) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Ausente das votações o Conselheiro FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 17 de dezembro de 2015.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

DIRCE MARIA SALES RODRIGUES
CONSELHEIRA RELATORA