CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.151

Sessão do dia 10 de julho de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 08/08/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 19.725
Recorrente: **PRONEP LAR INTERNAÇÃO DOMICILIAR S.A.**
Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**
Relatora: Conselheira **HEVELYN BRICHI RODRIGUES**
Representante da Fazenda: **RACHEL GUEDES CAVALCANTE**

ISS – SERVIÇOS MÉDICOS – INTERNAÇÃO DOMICILIAR (HOME CARE) – UTILIZAÇÃO DA ALÍQUOTA ESPECIAL DE 2%

Satisfaz os requisitos do art. 33, inciso II, item "10", da Lei nº 691/1984, a empresa que realiza internação domiciliar (home care) (i) se os serviços prestados são de saúde e de assistência médica; (ii) se são prestados com natureza hospitalar, em sintonia com o subitem 4.03 da lista municipal de serviços; e (iii) se há aptidão para a efetuação das internações, atraindo, assim, a apuração do imposto pela alíquota especial de 2% (dois por cento). Recurso Voluntário provido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 271/274, que passa a fazer parte integrante do presente.

"Trata-se de Recurso Voluntário interposto por PRONEP LAR INTERNAÇÃO DOMICILIAR S.A., em fls. 236/267, face à decisão do titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, de fls. 227/230, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o Auto de Infração nº 302.416.

Por sua clareza e concisão, a Representação da Fazenda pede vênias para reproduzir o relatório do parecerista da instância *a quo*, de fls. 227/227-v.

Conforme apontado na autuação (fls. 02 e quadros anexos às fls. 03), a ocorrência é registrada como falta de parte do pagamento do tributo, ocasionada por eleição equivocada da alíquota aplicável, no período contínuo de janeiro a agosto de 2019.

A divisão em dois itens se deve ao fato de que no segundo item os serviços foram prestados a planos de saúde, quando teria a autuada deixado de complementar a retenção efetuada pelos tomadores de serviços. No primeiro item, não havia obrigação de retenção por terceiros.

Os serviços autuados são os identificados nos subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.09, 4.10, 4.16 e 4.20 do art. 8° da Lei n° 691/1984 (Código Tributário do Município do Rio de Janeiro - CTMRJ), referentes a serviços médicos especializados; exames clínicos e laboratoriais; eletricidade médica; enfermagem; terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia; terapias diversas; nutrição; psicologia e coleta de sangue e material biológico de qualquer espécie.

Tais serviços — todos — estão sujeitos à alíquota modal de 5%, conforme estabelecido no art. 33, I, do mesmo CTMRJ. No entanto, o recolhimento se deu à alíquota de 2%, sob o entendimento de que, por se tratar, a prestadora dos serviços, de empresa que fornece serviços no domicílio do paciente (prática conhecida pela denominação home care), estaria sujeito a essa alíquota, com previsão no art. 33, II, 10, do CTMRJ.

O entendimento da autuada é de que os recolhimentos estariam corretos, com esteio no comando inserto no art. 33, II, 10, da Lei n° 691/1984, que prevê a alíquota de 2% (dois por cento) quando se cuidam, verbis, dos "serviços de saúde e de assistência médica do subitem 4.03 da lista do art. 8°, prestados por hospitais, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros e clínicas, todos aptos a efetuar internações".

Ao longo de sua defesa, é alegado que por intermédio de fiscalização anterior, ocorrida na própria empresa, desde os idos de 2007, foi lavrada ocorrência de pagamentos do ISS a maior em seu Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (fls. 103/107), quando reconhecido o direito de usufruir dessa alíquota, como definido no dispositivo citado, supostamente com fulcro no entendimento, agora reiterado, de que atividades de home care devem ser tributadas a 2% pelo ISS.

No dizer da autuada, se houve mudança do critério jurídico no entendimento fazendário, os efeitos somente poderiam se dar de modo prospectivo.

Protesta, outrossim, pelo modo como lavrada a autuação, conquanto "a fiscalização buscou descaracterizar, de maneira absolutamente descabida, a atividade de home care desenvolvida pela Impugnante, com a finalidade de afastar a aplicação da alíquota de 2% aos serviços por ela prestados".

Alega, assim, que "o fiscal autuante se limitou a fazer referência genérica a diversas atividades acessórias/intermediárias, que são exercidas pela Impugnante com o único objetivo de viabilizar o atingimento de sua atividade-fim (internação hospitalar em domicílio)".

Em reforço à tese defendida, a Impugnante trouxe à colação (fls. 205/220) decisões judiciais oriundas do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que vieram a convergir com o seu ponto de vista.

Também compõe o acervo documental defendente cópias de seus atos societários, exemplos de contratos firmados com sua clientela, a Resolução RDC n° 11/2006 da Anvisa e certificações de regularidade para a atividade.

Às fls. 208/222, em manifestação formalizada nos termos do art. 86 do Decreto n° 14.602/1996, o fiscal de rendas autuante se pronuncia pela manutenção do lançamento.

Em resumo, Senhor Coordenador, este o relato dos fatos, no que importa ao deslinde do litígio.

Com base no parecer de fls. 227/229-v, o titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o Auto de Infração nº 302.416, conforme decisão de fls. 230.

Em seu Recurso Voluntário, tempestivamente manejado em fls. 236/267, a Recorrente insurgiu-se contra a decisão *a quo* repisando as mesmas razões já deduzidas em sede de impugnação. Com vistas a contraditar a decisão recorrida, a Recorrente alegou, em síntese, que:

– os serviços por ela prestados possuem a inegável natureza de serviços de saúde e de assistência médica, o que inclusive teria sido reconhecido pelo próprio fiscal autuante;

– não se pode admitir que o âmbito de aplicação do art. 33, II, item 10, do Código Tributário do Município do Rio fique circunscrito apenas aos contribuintes que efetuam as internações nos seus espaços físicos próprios, sob pena de erigir restrição sem amparo legal e legitimar tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente;

– de acordo com a jurisprudência do STJ e do TJRJ, os serviços de *home care* (internação domiciliar) se qualificam como serviços hospitalares, em que o ambiente hospitalar é reproduzido no domicílio do paciente, como verdadeiro prolongamento daqueles espaços, de modo que a alíquota de 2% é aplicável independentemente do fato de a prestação dos serviços ocorrer em ambiente doméstico;

– a alíquota de 2% prevista no art. 33, II, item “10”, do CTM/RJ não configura benefício fiscal de qualquer natureza, uma vez que inserida no rol de alíquotas possíveis para o ISS (2% a 5%), razão pela qual não há de se falar na incidência do art. 111 do Código Tributário Nacional à espécie;

– ainda que se estivesse diante de isenção parcial, do que se cogita apenas para fins de argumentação, a interpretação literal preconizada pelo art. 111 do CTN não impede o intérprete de perquirir o real conteúdo, alcance e finalidade da norma;

– a alíquota de 2% reflete opção de política fiscal que teve como objetivo desonerar os serviços de internação prestados em favor de pacientes que necessitam de cuidados especiais de saúde, o que se harmoniza com os objetivos eleitos pela Constituição Federal e pela Lei Orgânica do Munícipio no que diz respeito ao direito à saúde e ao dever municipal de garanti-la;

– é absolutamente insustentável o argumento de que, no passado, o Fisco municipal teria validado os recolhimentos de ISS da recorrente à alíquota de 2% com fundamento no item “5” do inciso II do art. 33, da Lei nº 691/1984, e não com base no item “10” do mesmo dispositivo legal, pois as fiscalizações pretéritas disseram respeito a períodos em que o item “5” invocado pela r. decisão recorrida sequer era aplicável a "sociedades empresárias" e se restringia aos "profissionais autônomos", o que revela a sua flagrante inaplicabilidade ao caso em exame;

– diferentemente do que pretende fazer crer a r. decisão recorrida, o fundamento utilizado pelas autoridades fiscais municipais por diversos anos para chancelar os recolhimentos de ISS efetuados pela recorrente à alíquota de 2% foi efetivamente o preenchimento dos requisitos do art. 33, II, item “10”, da Lei nº 691/1984, o que escancara a mudança de critério jurídico promovida pelo lançamento ora combatido;

– o art. 146 do Código Tributário Nacional e os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança nos atos da Administração Pública impedem que o novo critério jurídico atinja fatos geradores ocorridos antes da sua introdução; e

– ainda que assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, o art. 100 do Código Tributário Nacional determina que, ao menos, as multas e os acréscimos moratórios devem ser afastados.”

A Representação da Fazenda opinou pelo o improvimento do recurso.

É o relatório.

Acórdão nº 19.151

V O T O

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por PRONEP LAR INTERNAÇÃO DOMICILIAR S.A contra a decisão do titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o Auto de Infração nº 302.416.

Resumidamente, a Autoridade Fazendária entendeu que a alíquota a ser aplicada aos serviços prestados pela Recorrente seria a de 5%, prevista no art. 33, inciso I, da Lei nº 691/1984, com a redação da Lei nº 3.691/2003, porquanto o estabelecimento autuado não se caracterizaria como hospital, sanatório, manicômio, casa de saúde, pronto-socorro ou clínica, não fazendo jus ao tratamento fiscal diferenciado para aplicação da alíquota reduzida de 2%.

Como visto, o principal debate travado no presente feito (itens 1, 2 e parte da discussão relativa ao item 3) tem como cenário de fundo a definição do enquadramento da Recorrente como hospital, sanatório, manicômio, casa de saúde, pronto-socorro ou clínica, apta para efetuar internação, para fins de aproveitamento da alíquota reduzida de que cuida o art. 33, inciso II, item 10, da Lei nº 691/1984.

Pela análise da legislação municipal verifica-se que a Lei Municipal nº 691/1984, com a redação dada pela Lei Municipal nº 3.691/2003, previu a alíquota reduzida de 2% (dois por cento) para os "serviços de saúde e de assistência médica do subitem 4.03 da lista do art. 8º", prestados por determinados estabelecimentos "aptos a efetuar internações".

Veja-se, abaixo, o que dispõe o item 4.03 da lista de serviços prevista no art. 8º da Lei Municipal nº 691/1984:

> Art. 8º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista a seguir: (Lei nº 3.691 de 28.11.2003)
>
> [...]
>
> 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres. (Lei nº 3.691 de 28.11.2003).

Conforme se pode depreender, a lista de serviços do art. 8º da Lei Municipal nº 691/1984, tal como a Lei Complementar nº 116/2003, não faz menção a atividades ou serviços propriamente ditos, mas, tão somente, identifica espécies de estabelecimentos que, tipicamente, realizariam os serviços de saúde almejados por aquele item da legislação do ISS.

Nesse cenário, como a enumeração taxativa das espécies de estabelecimento poderia dar ensejo à ideia de que determinados tipos de empresa não estariam sujeitos à exigência do ISS, a própria lista fez a indicação de que estariam alcançados os serviços prestados por estabelecimentos "congêneres".

Desta forma, a prestação de serviços de saúde a partir de estabelecimentos que podem ser enquadrados como "congêneres", como no caso das empresas que prestam serviços de assistência médica do tipo "homecare", jamais poderia ficar afastada da tributação favorecida com alíquota de 2% (dois por cento).

Ou seja, o art. 33, inciso II, item 10, da Lei Municipal nº 691/1984, não poderia ter o seu escopo reduzido somente aos "hospitais, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros e clínicas".

Desta forma, a alíquota prevista no art. 33, inciso II, item 10, da Lei Municipal nº 691/1984, deve ser aplicada a todos os estabelecimentos congêneres, desde que realizem as atividades em comento e estejam "aptos a efetuar internações" – como no caso da atividade de homecare realizada pela Recorrente.

Se não fosse o bastante, vale lembrar que a Recorrente impetrou o Mandado de Segurança nº 0080012-95.2020.8.19.0001 para discutir a matéria. Nesta ação, a 19ª Câmara Cível do E. TJRJ exarou acórdão unânime e já transitado em julgado, por meio do qual reconheceu o seu direito líquido e certo ao recolhimento do ISS com base na alíquota de 2%.

Por todo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, cancelando-se integralmente a autuação fiscal.

É como voto.

DECLARAÇÃO DE VOTO
Conselheiro **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**

Acompanhei o voto da i. Conselheira Relatora HEVELYN BRICHI RODRIGUES em sua conclusão pelo provimento do Recurso Voluntário, todavia, por fundamento diverso, conforme passo a expor.

Reafirmo, de plano, meu entendimento, ainda que atualmente minoritário neste Colegiado, de que a isenção parcial prevista no item 10 do inciso II do art. 33 da Lei nº 691/1984, na forma de alíquota reduzida de 2% (dois por cento), não se aplica aos chamados serviços de *home care*, considerando que os respectivos serviços de assistência à saúde não são realizados por intermédio de quaisquer dos prestadores elencados, em rol exaustivo, no referido dispositivo isencional (hospitais, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros e clínicas).

Por se tratar de isenção parcial – e disso a própria jurisprudência colacionada pela Recorrente não diverge[1] –, torna-se mandatório o emprego da interpretação literal de que trata o art. 111 do CTN para que se extraia o real alcance da referida norma de exceção, descabendo, nesse passo, interpretação ampliativa para incluir na alíquota reduzida do item 10 do inciso II do art. 33 da Lei nº 691/1984 quem o dispositivo isencional não contemplou de forma expressa (*exceptiones sunt strictissimae interpretationes*).

Não desconheço, por evidente, que o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro vem proferindo decisões no sentido de elastecer o escopo da norma isencional em comento de modo a incluir aqueles que prestam serviços de assistência à saúde em sistema de *home care* no direito de recolher o ISS à alíquota reduzida de 2% (dois por cento), como ocorreu, a propósito, com a Recorrente.

Tais decisões, *concessa maxima venia*, partem de premissa absolutamente equivocada, ao se escorarem em jurisprudência do STJ que afirma a taxatividade da lista de serviços, mas, por outro lado, admite a interpretação extensiva, **para fins de incidência do ISS**.

Sucede que a resolução da *quaestio juris* não passa pela interpretação da lista que relaciona as hipóteses de incidência do ISS, mas sim pela interpretação de dispositivo de lei municipal que concede uma isenção parcial do ISS, com o que a interpretação extensiva ou ampliativa não se coaduna, por imperativo de norma geral tributária que assim determina.

---

[1] 0151923-56.2009.8.19.0001 - APELAÇÃO / REEXAME NECESSÁRIO - Des(a). EDSON QUEIROZ SCISINIO DIAS - Julgamento: 13/10/2014 - DÉCIMA QUARTA CÂMARA CÍVEL APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO - ISS. EMPRESA QUE PRESTA SERVIÇO DE SAÚDE E DE ASSISTÊNCIA MÉDICA, NA MODALIDADE HOME CARE. ENQUADRAMENTO NAS DISPOSIÇÕES PREVISTAS NO ART.33, ITEM 10, DA LEI Nº691/84, COM REDAÇÃO INTRODUZIDA PELA LEI MUNICIPAL Nº 3691/2003. O FATO DA IMPETRANTE EXECUTAR SEUS SERVIÇOS MEDIANTE ATENDIMENTO DOMICILIAR NÃO TEM O CONDÃO DE ALTERAR O FATO GERADOR SOBRE O QUAL RECAI A TRIBUTAÇÃO. **APLICAÇÃO DA ISENÇÃO PARCIAL QUE PERMITE O RECOLHIMENTO DO TRIBUTO COM ALÍQUOTA DE DOIS POR CENTO. SENTENÇA MANTIDA**. RECURSO DESPROVIDO. APLICABILIDADE DA INTELIGÊNCIA DA NORMA DESCRITA NO ARTIGO 557, CAPUT, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL BRASILEIRO.

Tendo em vista, contudo, que a Recorrente obteve decisão favorável no TJRJ, transitada em julgado, em ação mandamental – mas com alta carga declaratória – que lhe reconheceu o direito de recolher o ISS à alíquota de 2% (dois por cento), conforme previsto no item 10 do inciso II do art. 33 da Lei nº 691/1984, e que essa decisão judicial, ao fim e ao cabo, espraiará seus efeitos sobre os créditos tributários ora em disputa na esfera administrativa, dada a absoluta identidade dos quadros fático e jurídico de ambos os períodos anterior e posterior ao ingresso em juízo, não vejo como, no caso *sub examine*, se possa deixar de prover o recurso interposto, mormente quando já existe orientação da d. PGM, expressa em FIN acostada aos autos, no sentido de que o respectivo direito deve ser reconhecido à Recorrente.

É como voto.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **PRONEP LAR INTERNAÇÃO DOMICILIAR S.A.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

O Conselheiro FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA apresentou declaração de voto.

Ausentes da votação os Conselheiros RENATO DE SOUZA BRAVO e GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes MARIA NAZARÉ MONTEIRO CALIL e IURI ENGEL FRANCESCUTTI.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 07 de agosto de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

HEVELYN BRICHI RODRIGUES
CONSELHEIRA RELATORA