

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.391

Sessão do dia 26 de fevereiro de 2026.

Publicado no D.O. Rio de 06/05/2026

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 12.819

Recorrente: **CARPE ASSISTÊNCIA EM CARDIOLOGIA PEDIÁTRICA S/C LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **IURI ENGEL FRANCESCUTTI**

Representante da Fazenda: **ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR**

**ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – SERVIÇOS DE
SAÚDE – AUSÊNCIA DE RETENÇÃO –
PERÍODO EM QUE INEXISTIA
RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO
PRESTADOR**

Há que se excluir do lançamento as notas fiscais de prestação de serviços de saúde emitidas em face de plano de saúde, responsável pela retenção do imposto, em relação a período em que inexistia responsabilidade subsidiária do prestador. Recurso Voluntário parcialmente provido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 223/229, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CARPE ASSISTÊNCIA EM CARDIOLOGIA PEDIÁTRICA S/C LTDA. em face da decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/REC-RIO/CRJ) que, às fls. 93, julgou improcedente a impugnação ao Auto de Infração nº 101.735/2008, com cinco itens, relativo ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incidente sobre receitas de assistência médica.

Os itens 1 e 2 do Auto de Infração representavam 96% do valor lançado e tiveram por causa, respectivamente, apuração de omissão de receitas e apuração de exclusão indevida de Notas Fiscais da base de cálculo por alegada retenção na fonte. Ambos esses itens, todavia, foram objeto de parcelamento por parte do sujeito passivo antes mesmo do julgamento da impugnação, de modo que o presente litígio se circunscreve, agora, aos itens 3, 4 e 5.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.391

No item 3, lançou-se o ISS devido por insuficiência de pagamento decorrente de erro na base de cálculo nos meses de competência de agosto de 2003 e dezembro de 2006. O imposto, em valores históricos, montou a R\$ 1.178,77. Lançou-se também a multa de 60% prevista no art. 51, I, 2, "d", da Lei nº 691/84, para casos de deduções não comprovadas por documentos hábeis.

No item 4, lançou-se o ISS referente à Nota Fiscal de nº 13.174, de fevereiro de 2005, que não fora lançada na escrita fiscal. Em valores históricos, o imposto perfazia R\$ 194,53. Lançou-se também a multa de 80% prevista no art. 51, I, 3, da Lei nº 691/84, para casos de documentos fiscais emitidos mas não escriturados.

E no item 5, lançou-se a multa de R\$ 262,66, correspondente a 50% do valor do ISS de janeiro de 2008, não recolhida junto com o imposto quando este foi pago após iniciada a ação fiscal. Tal multa foi capitulada no art. 51, I, 1, da Lei nº 691/84, que é a hipótese residual para casos não enquadrados em outros pontos do mesmo artigo.

A impugnação, em síntese, alegou que os convênios a quem a contribuinte prestara serviços tinham a obrigação de reter o imposto na fonte, e como esses convênios costumavam glosar os pagamentos, a contribuinte ficara com a impressão de que a retenção do ISS havia ocorrido. Alegou ainda que, de todo modo, tendo em vista que a obrigação de retenção cabia ao tomador, não poderia o prestador ser penalizado.

Como se vê, trata-se de argumentos aparentemente voltados ao item 2 do Auto, razão pela qual a impugnante foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre suas alegações (fls. 65). A contribuinte limitou-se, na ocasião, a desistir de impugnar os itens 1 e 2 e a pedir o supracitado parcelamento (que veio a ser deferido), sem nada acrescer em matéria de esclarecimentos ou provas para o litígio subsistente quanto aos demais itens da autuação.

A instrução da autoridade lançadora para o julgamento de primeira instância destacou que o item 3 se referia a erro na determinação da base de cálculo por *erro na soma* dos valores de Notas Fiscais. O item 4 se referia a Nota Fiscal não escriturada. E o item 5 versava sobre multa decorrente do fato de o pagamento de ISS de janeiro de 2008 ter ocorrido, sem a respectiva multa, no curso de ação fiscal, que terminaria naquele mesmo mês e fora prorrogada na forma da legislação (v. fls. 10).

Em suas razões de decidir, a F/SUBTF/CRJ destacou que o art. 80 do Decreto nº 14.602/96 exigia estar a impugnação instruída com os documentos em que se fundamentasse, e nenhum documento fora apresentado para refutar os fatos descritos pela autoridade autuante nos itens 3 e 4. Quanto ao item 5, a intimação alcançava janeiro de 2008 (fls. 10), descaracterizando a hipótese de denúncia espontânea. Por fim, salientou que os arts. 167 e 168 do CTN condicionam a modificação do crédito tributário às hipóteses estabelecidas em lei, sob pena de responsabilidade funcional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.391

A contribuinte recebeu intimação postal em 3 de novembro de 2009, mas o termo de intimação pessoal da decisão nos autos data do dia 23 daquele mesmo mês. Face à dúvida sobre se a intimação postal sido acompanhada de cópia de decisão recorrida, bem como considerando o princípio da ampla defesa, a Coordenadoria do ISS recomendou que se considerasse tempestiva a interposição do Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário alega, em síntese, que:

1 – não houve dolo da autuada quanto ao não recolhimento do tributo;

2 – no sistema de substituição tributária do ISS, a responsabilidade do prestador é excluída ou tornada supletiva, conforme art. 6º, *caput*, da Lei Complementar Federal nº 116/2003;

3 – o presente caso é de substituição tributária, pois o art. 5º, III, da Lei Municipal nº 1.044/87, assim prevê, ao afirmar que, quando estabelecidas no Rio, ficam incluídas como responsáveis as empresas que explorem serviços médicos, hospitalares e odontológicos mediante pagamento prévio de planos de assistência, pelo imposto devido sobre as comissões pagas às empresas que agenciem, intermediem ou façam a corretagem desses planos junto ao público;

4 – de acordo com a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, na substituição tributária, o responsável paga por dívida alheia;

5 – na jurisprudência, inclusive do STJ e STF, entende-se competir à fonte pagadora reter na origem o tributo em tal caso, de modo que é contra a fonte, como responsável pessoal, que se deve se dirigir a pretensão fiscal;

6 – todos os serviços referidos no Auto de Infração tiveram por tomadores planos de saúde, razão pela qual a responsabilidade do prestador é apenas suplementar;

7 – em nenhum momento o Fiscal autuante evidenciou ter apurado o não pagamento do imposto por parte do tomador de serviços;

8 – o Município não pode escolher sujeito passivo por critério de comodidade, nem por qualquer outro motivo discricionário ou arbitrário;

9 – a multa só pode ser imputada à substituta tributária, vez que ela deu causa à infração, e neste campo a responsabilidade é pessoal; e

10 – a multa de 250%, prevista no item 1 do Auto, é confiscatória.

Chamado a esclarecer qual se o Recurso era quanto à integralidade dos itens indeferidos pela CRJ, a Recorrente manifestou-se afirmativamente (fls. 130).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.391

Convocado novamente, desta vez para juntar cópias autênticas das Notas Fiscais referentes às autuações dos itens 3, 4 e 5, de modo a permitir identificar os tomadores dos serviços, a contribuinte atendeu a exigência apenas parcialmente (fls. 155-199), pois algumas Notas, devido ao longo tempo decorrido (até dez anos), não teriam sido encontradas. De todo modo, várias das cópias trazidas pela Recorrente estão ilegíveis no campo destinado à identificação do tomador. E mesmo naquelas legíveis, é possível perceber que várias não tiveram como tomadoras entidades que atendam à descrição do art. 5º, III, da Lei nº 1.044/87. Várias delas se destinaram a pessoas jurídicas de outros setores econômicos e até a pessoas físicas.

Consigne-se que, ao juntar as cópias de Notas Fiscais, a contribuinte escreveu nos autos (fls. 153-verso) os seguintes dizeres, pouco elucidativos: “gostaria de caso haja alguma irregularidade de ISS comprometo-me a regularizar a empresa junto ao órgão competente”.

Consigne-se, também, haver ofício do Ministério Público indagando sobre o status do presente litígio às fls. 139, com reiteração grampeada na 3ª capa dos autos.

Ressalte-se que o art. 14, XIII, “b”, da Lei nº 691/84, atribui, às empresas que explorem serviços de planos de saúde ou de assistência médica e hospitalar através de planos de medicina de grupo e convênios, a responsabilidade pelo pagamento do ISS devido sobre serviços a eles prestados por clínicas. Entretanto, conforme já relatado, é incorreta a alegação recursal de que todas as Notas Fiscais referentes ao período autuado teriam como tomadores planos de saúde.

Considerando que a autoridade autuante não tivera oportunidade de manifestar-se sobre o eventual enquadramento do caso concreto na hipótese do art. 14, XIII, “b”, da Lei nº 691/84, a Representação da Fazenda solicitou que os autos fossem baixados ao órgão lançador para essa manifestação, bem como, se for o caso, sobre seus possíveis efeitos.

A resposta à diligência consistiu em pronunciamento do I. Fiscal de Rendas Osman Moço, nos seguintes termos:

Os itens (1) e (2) do auto de infração não foram impugnados, conforme já declarado a fls.84/84v. Observe que, na própria redação do auto a fls.02, a descrição não deixa dúvidas que a receita de serviços de assistência médica omitida refere-se às empresas "BRADESCO SAÚDE e "SULAMÉRICA SEGURO SAÚDE": (1) Omissão de receitas de serviços de assistência médica, no período intermitente de junho de 2003 a dezembro de 2007, no valor original de R\$ 345.462,30 conforme quadro auxiliar I (fls.07) e quadros demonstrativos I e II (fls.03/04) anexos, partes integrantes desta Notificação Fiscal. E no quadro auxiliar I a fls.07 está escrito o porquê da omissão de receitas - "Serviços prestados a Bradesco Saúde sem emissão de notas fiscais de serviços e sem os lançamentos nas escritas fiscal e comercial"; "Serviços prestados a Sulamérica Seguro Saúde até dezembro de 2013 e para a Sulamérica Serviços Médicos até dezembro de 2007 sem emissão de notas fiscais de serviços e sem os lançamentos nas escritas fiscal e comercial". Portanto, indago: Por que o contribuinte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.391

omitiria receitas de serviços a Bradesco Saúde e a Sulamérica se o ISS tivesse sido retido pelos tomadores? Obvio que não correria o risco. Daí os motivos dos itens (1) e (2) do auto, de valores bem maiores, terem o pedido de parcelamento solicitado na época, para não ter o prosseguimento imediato por parte do Ministério Público.

(2) Não pagamento do imposto sobre serviços de assistência médica no valor original de R\$ 19.639,55 causado por excluir da base de cálculo as notas fiscais emitidas contra a Bradesco Saúde, no período de outubro de 2005 a fevereiro de 2008, alegando o imposto já ter sido retido, bem como a exclusão de algumas notas emitidas contra as empresas IRSIL, Hospital de Clínicas Bangu, Gama Saúde, Unibanco AIG, CEF, AMIU, Furnas, Petrobrás e Serv Baby Hospital Infantil, por motivos idênticos, no período intermitente de novembro de 2003 a janeiro de 2008, conforme quadros auxiliares II e III (fls.08/09) e quadro demonstrativo III anexo (fls.05). As notas de rodapé dos referidos quadros também são claríssimas e o contribuinte solicitou o parcelamento.

Após esses breves comentários sobre os itens (1) e (2) do auto de infração com parcelamento solicitado (fls.66/67), vou falar sobre o solicitado.

O item (3) do auto é referente ao quadro IV (fls.06). Lá estão descritas as notas fiscais de serviços números 12.279 a 12.328, bem como a numeração 14.351 a 14.402. O contribuinte alega a fls.153v que as notas fiscais de serviços números 12.279 a 12.328 não foram encontradas, devido ao tempo decorrido. Ora, esses documentos devem ser guardados enquanto persiste o litígio tributário. E mais, poderiam ter sido anexados ao processo desde a impugnação. Portanto, não há nada o que fazer.

Com relação às notas fiscais de serviços números 14.351 a 14.402 com cópias anexadas, tenho a dizer, inicialmente, que as autenticações das terceiras vias das notas fiscais realizadas pelo Cartório do 4º Ofício de Notas só conferem autenticidade da existência dos originais das terceiras vias apresentadas, ou seja, não conferem autenticidade às primeiras vias recebidas pelos contribuintes. Ou seja, algo que esteja escrito após a emissão da primeira via pode não condizer com a verdade material. Por exemplo, na nota fiscal de serviço 14.399 emitida contra a Bradesco Saúde tem um valor de R\$ 678,77 destacado como ISS. Esse valor com certeza não está descrito na primeira via recebida pela Bradesco Saúde, pelos motivos já expostos na inicial e por sabermos que a Bradesco Saúde não retinha o ISS por ser uma seguradora.

Observe que o somatório das notas fiscais de serviços 14.351 a 14.402 é de R\$ 123.229,34 (quadro a fls.06) e a soma das cópias apresentadas é R\$ 108.132,43. Note-se que algumas foram saltadas: 14.358, 14.360, 14.368, 14.381, 14.382, 14.394, 14.395 e 14.397.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.391

Prosseguindo, vou falar sobre cada cópia de nota fiscal apresentada: As notas fiscais 14.351 e 14.352 emitidas contra a CASSI não tiveram o ISS retido, pois a CASSI não retinha o ISS; a nota fiscal 14.353 emitida contra a Caixa de Assistência dos Advogados RJ não teve o ISS retido, pois a CAARJ não retinha o ISS; a nota fiscal 14.354 emitida contra a Medservice não teve o ISS retido, pois a mesma não retinha o ISS; a Petrobrás também não retinha o ISS (nfs 14.355 e 14.363), por falta de amparo legal; A CEF também não retinha o ISS (nfs 14.356), pelas mesmas razões da Petrobrás; a Marítima Seguros não retinha o ISS, por ser uma seguradora (nfs.14.357); o Serviço Social das Estradas de Ferro não retinha o ISS (nfs 14.359); a ASSEFAZ (Caixa de Funcionários do Ministério da Fazenda) também não retinha o ISS (nfs 14.361); a Embratel também não retinha o ISS (nfs 14.362), pelas mesmas razões da Petrobrás; as notas fiscais 14.366, 14.367, 14.370 a 14.372, 14.380, 14.383 a 14.387, 14392 foram emitidas contra pessoas físicas, portanto há obviedade da não retenção; Furnas não retinha o ISS (nfs 14.369), pelas mesmas razões da Petrobrás; as empresas localizadas em São Paulo, tais como Medial Saúde (nfs 14.374), Care Plus (nfs 14.375), Notre Dame Seguradora (nfs 14.376) e Gama Saúde (nfs 14.377) não retinham o ISS por motivos óbvios; os hospitais "Unidade Neonatal Lagoa" (nfs 14.378 e 14.379), "Hospital Geral de Bonsucesso" (nfs 14.389 a 14.391), "Serv Baby Hospital Infantil" (nfs 14.396 e 13.174) e "Ipanema Serviço de Assistência Médico Cirúrgica Infantil" (nfs 14.398) não retinham o ISS por falta de previsão legal; a Caixa de Assistência à Saúde (nfs 14.388) não retinha o ISS; o Instituto de Pós Graduação de Medicina do RJ (nfs 14.393) não retinha o ISS por falta de previsão legal; a Sociedade Civil Clinvac Ltda (nfs 14.399)¹ não retinha o ISS por falta de previsão legal; a Bradesco Saúde (nfs 14.399) não retinha o ISS, fato já comentado inicialmente.

Já a "Sulamérica Companhia de Seguro Saúde" retinha o ISS (nfs 14.401) e recolhia em São Paulo, pois o CNPJ 01.685.053/0001-56 era localizado no Morumbi, em São Paulo.

Já a "UNIMED RIO" (nfs 14.373) tinha o mesmo comportamento da "AMIL" (nfs 14.364 e 14365) e da "Golden Cross" (nfs 14.400). Às vezes retinham e às vezes não. Por isso, sempre se solicitavam os comprovantes de retenção.

Com relação ao item (4) do auto, a nfs 13.174 emitida contra a Serv Baby Hospital Infantil já foi descrita acima.

Com relação ao item (5) do auto, trata-se de pagamento sob ação fiscal."

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

¹ Possível lapso, devendo a referência ser à NF 14.402.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.391

VOTO

Como visto, o Auto de Infração continha 5 itens, sendo que os dois principais, itens 1 e 2, não foram impugnados, tendo os débitos neles consignados sido parcelados, conforme se verifica à fl. 67, não sendo objeto de litígio.

Já os itens 3, 4 e 5 dizem respeito a questões bem específicas e objetivas, como descrito à fl. 84v. O item 3 refere-se a erro na determinação da base de cálculo nos meses de agosto de 2003 e dezembro de 2003, em virtude de erro aritmético no somatório das notas fiscais 12.279 a 12.328 e 14.351 a 14.402.

O item 4 refere-se a erro na determinação da base de cálculo de fevereiro de 2005, por não ter computado a nota fiscal 13.174, que não foi lançada na escrita fiscal.

E o item 5 refere-se ao pagamento do ISS relativo a uma específica nota fiscal já no curso da ação fiscal, sem computar a multa de mora.

Embora de forma singela, a Recorrente, em sua impugnação, questionou sua responsabilidade pela eventual omissão dos planos de saúde em realizar a retenção do imposto. E em seu recurso voluntário a Recorrente aborda esse tema com mais profundidade.

De fato, dispunha o art. 14, XIII, “”, da Lei nº 691/1984, em 2003, que:

Art. 14. São responsáveis:

XIII - as empresas que explorem serviços de planos de saúde ou de assistência médica e hospitalar através de planos de medicina de grupo e convênios, pelo imposto devido sobre serviços a elas prestados por: (inciso XIII pela Lei nº 2.016 de 08.10.93)

b) hospitais, clínicas, sanatórios, laboratórios de análises, de patologia, de eletricidade médica e assemelhados, ambulatórios, pronto-socorros, manicômios, casas de saúde, de repouso e de recuperação e congêneres;

§ 1º A responsabilidade de que trata este artigo será satisfeita mediante o pagamento:

1 - do imposto retido das pessoas físicas ou jurídicas, com base no preço do serviço prestado, aplicada a alíquota correspondente à atividade exercida;

A Lei nº 3.691, de 28/11/2003, inseriu o parágrafo 6º ao referido dispositivo, deixando claro que a responsabilidade do tomador persistia mesmo que ele não fizesse a retenção:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.391

§ 6º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido e, quando for o caso, de multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

E em 2021, com a Lei nº 7000, foi acrescentado o parágrafo 11, prevendo que o prestador “é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto”, quando a retenção não for feita pelo responsável.

Assim, até a Lei nº 7000, a responsabilidade dos planos de saúde era exclusiva. Nesse sentido, aliás, é a promoção da d. Representação da Fazenda no Recurso Voluntário nº 16.698, como se observa do Acórdão nº 15.874.

Somente a partir de 2021 é que o prestador passou a responder solidariamente com o tomador pelo ISS não retido.

Em teoria, portanto, estaria correta a Recorrente em defender que, em tese, não teria responsabilidade pela ausência de retenção do imposto pelo plano de saúde.

A questão, entretanto, é que para a aplicação de tal dispositivo, seria preciso provar que as específicas notas fiscais mencionadas no Auto de Infração em relação aos itens 3, 4 e 5 envolvem prestação de serviços a planos de saúde.

Para tal desiderato, a Recorrente juntou parte das notas fiscais questionadas nos itens 3, 4 e 5.

Ao examinar tais notas fiscais, o Fautuante ponderou, em essência, que não haveria prova da retenção do imposto, como se observa às fls. 216/217.

A verdade, todavia, é que, sendo a retenção uma responsabilidade exclusiva do plano de saúde, a sua ausência não poderia, à época, ser imputada à Recorrente.

Portanto, uma vez provado que parte das notas revela serviços prestados a planos de saúde, deve em relação a elas ser cancelado o lançamento fiscal.

Ante o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento fiscal os valores relativos às notas fiscais 14.351 e 14.352 (Cassi), 14.353 (CAARJ), 14.354 (Medservice), 14.361 (ASSEFAZ), 14.388 (Caixa de Assistência à Saúde), 14.402 (Bradesco Saúde), 14.373 (Unimed Rio), 14.364 e 14.365 (AMIL) e 14.400 (Golden Cross), todas do item 3 do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.391

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **CARPE ASSISTÊNCIA EM CARDIOLOGIA PEDIÁTRICA S/C LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

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

Ausentes da votação os Conselheiros MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO e HEVELYN BRICHI RODRIGUES, substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes ÂNGELA MEDEIROS RAMOS e EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 16 de abril de 2026.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

IURI ENGEL FRANCESCUTTI
CONSELHEIRO RELATOR