

SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF  
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07. 14317.3.23  
RECORRENTE: APTA DIAGNÓSTICO POR IMAGEM  
LTDA  
Rua Silveira Lobo, 32 – Caixa Posta  
975 – Poço da Panela – Recife/PE  
Inscrição mercantil nº 518.685-4  
ADVOGADOS: ALEXANDRE DE ARAÚJO  
ALBUQUERQUE E OUTROS  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO  
FISCAL JULGADOR PRIMEIRA  
INSTÂNCIA – ANDERSON FERRAZ  
DE ALBUQUERQUE  
RELATOR: CARLOS ANDRÉ RODRIGUES  
PEREIRA LIMA

**ACÓRDÃO Nº 004/2024**

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 à 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 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.

**Continuação do Acórdão nº 004/2024**

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 21 de fevereiro de 2024.

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. 14317.3.23  
RECORRENTE: APTA DIAGNÓSTICO POR IMAGEM  
LTDA  
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 **APTA DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM LTDA EPP** (ID 1 – pág 1), pelo não recolhimento do ISS-próprio incidente sobre suas receitas de prestação de serviço, no valor de R\$ 332.105,02 (trezentos e trinta e dois mil, cento e cinco reais e dois centavos), conforme demonstrativo do débito tributário anexado ao documento (ID 2 – pág 1/3).

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 – pág 1/2), 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 fevereiro/2021 a dezembro/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, ultrassonografia, 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 são prestados por unidades que possuem estrutura (espaço físico, equipamentos e funcionários) necessária para prestar o serviço em questão.

Ainda, alegou que a Contribuinte é 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 intimação (ID 4);
- (ii) demonstrativo de débitos da Contribuinte (ID 5);
- (iii) extrato de malha fina e orientação para confissão online (ID 6 e 7);
- (iv) comprovante de domicílio tributário eletrônico da Contribuinte (ID 8);
- (v) dados do lançamento (ID 9 – pág 1/5).

Por meio do Termo de Intimação (ID 4) e pelo Extrato de Malha Fina (ID 6), a Contribuinte foi intimada 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 20/04/2023, a Contribuinte apresentou Defesa contra Notificação Fiscal (ID 10 – pág 1/11), argumentando 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, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres*), conforme demonstrado na cláusula 1ª do Contrato Social.

Nos pedidos, requereu a improcedência do Auto de Infração e destacou que, em caso de dúvida, a norma jurídica deverá ser interpretada de forma mais favorável ao Contribuinte, conforme art. 112 do CTN.

Anexou à defesa:

- (i) documentos de representação (ID 10 – pág 12);
- (ii) procuração (ID 10 – pág 14/15);
- (iii) atos constitutivos (ID 10 – pág 16/22);
- (iv) cópia do lançamento e do termo final de fiscalização (ID 10 – pág 24/26);
- (v) contratos de prestação de serviços (ID 10 – pág 28/76).

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 PODE TER SUAS ATIVIDADES ENQUADRADAS NO ITEM 4.02 DA LISTA DE SERVIÇOS, POIS NÃO DISPÕE, NEM NA CONDIÇÃO DE PROPRIETÁRIA, NEM NA CONDIÇÃO DE LOCATÁRIA OU ARRENDATÁRIA, DE EQUIPAMENTOS APROPRIADOS PARA A CAPTAÇÃO DAS IMAGENS A SEREM EXAMINADAS. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA, TOMOGRAFIA, RESSONÂNCIA MAGNÉTICA, ULTRASSONOGRRAFIA E CONGÊNERES É IMPOSSÍVEL SEM QUE SE DISPONHA DE EQUIPAMENTOS APROPRIADOS PARA TANTO. NOS CASOS RETRATADOS NOS AUTOS, OS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE EXAMES POR IMAGENS SÃO AS CLÍNICAS E HOSPITAIS QUE DETÊM, COMO PROPRIETÁRIOS, OS MENCIONADOS EQUIPAMENTOS E SUBCONTRATAM OS CONHECIMENTOS ESPECIALIZADOS DOS PROFISSIONAIS DA DEFENDENTE APENAS PARA INTERPRETAÇÃO DAS IMAGENS E ELABORAÇÃO DOS LAUDOS QUE SERÃO ENTREGUES AOS TOMADORES FINAIS DOS SERVIÇOS, OS PACIENTES, PESSOAS NATURAIS. CONFERIR TRATAMENTO TRIBUTÁRIO MAIS BRANDO À SOCIEDADE DE MÉDICOS QUE SE UTILIZA APENAS DE SEUS CONHECIMENTOS TÉCNICOS PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO RAMO DE RADIOLOGIA, EM RELAÇÃO À SOCIEDADE DE MÉDICOS DE OUTRO RAMO QUALQUER DA MEDICINA QUE, IGUALMENTE, PRESTA SERVIÇOS A PARTIR APENAS DE SEUS CONHECIMENTOS TÉCNICOS, AFRONTA O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA MATERIAL, CONSAGRADO NO ART. 150, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, POIS NÃO HÁ “ELEMENTO DE DISCRIMINE” A JUSTIFICAR A DIFERENCIAÇÃO. O IMPUGNANTE NÃO PRESTA SERVIÇOS DE RADIOLOGIA, MAS “SERVIÇOS MÉDICOS DE APOIO À RADIOLOGIA”, DEVENDO SUAS ATIVIDADES ESTAREM CLASSIFICADAS NO SUBITEM 4.01 DA LISTA DE SERVIÇOS E SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO ISS COM ALÍQUOTA ORDINÁRIA DE 5% (CINCO POR CENTO) PREVISTA NO ART. 116, INCISO V, DO CTMR. 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, para que o serviço de exames por imagens seja prestado, sem dúvida, é imprescindível que estejam conjugados os dois elementos: a geração da imagem do órgão ou do tecido orgânico do paciente a ser examinado e a análise profissional, criteriosa e especializada, da imagem gerada. A geração da imagem só é possível com a utilização de equipamentos adequados para tal fim. Uma sociedade de médicos especialistas que não tenha acesso a tais equipamentos, sejam eles de sua propriedade ou de terceiros, estará definitivamente impossibilitada e prestar os serviços de radiologia e exames de imagens. Por sua vez, a análise e interpretação das imagens só pode ser realizada por médicos especialistas. Logo, da mesma forma, uma clínica ou hospital que detenha em seu ativo imobilizado equipamentos apropriados para captação e geração de imagens, como canhões de raios-x, tomógrafos, aparelhos de ressonância magnética e ultrassom, mas que não tenha, nem em seu quadro de colaboradores, nem mediante contratação esporádica, acesso aos préstimos profissionais de médicos especialistas em radiologia e exames de imagens, estará igualmente impossibilitada de prestar os serviços descritos no item 4.02 da Lista de Serviços do art. 102 do CTMR.

Em 02/05/2023 a Contribuinte foi intimado da decisão proferida pela 1ª Instância do CAF (ID 11 – pág 25).

Em 31/05/2023, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (ID 11 – pág 26/41), reiterando os argumentos apresentados na defesa e ressaltando a desnecessidade de possuir equipamentos próprios para prestação do serviço de radiologia.

Em 13/06/2023 a Unidade de Fiscalização Tributária – UFT informou nada ter a opor ao julgamento da 1ª Instância (ID 14).

Ao ID 15, o processo foi distribuído a esse Julgador Relator.

É o relatório.

C.A.F., 02 de fevereiro de 2024.

**CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA  
RELATOR**



SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF  
PROCESSO/ NOTIFICAÇÃO Nº 07. 14317.3.23  
RECORRENTE: APTA DIAGNÓSTICO POR IMAGEM  
LTDA  
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:

**OBJETO SOCIAL**

**CLÁUSULA PRIMEIRA.** A sociedade passa a ter o seguinte objeto:  
SERVIÇOS DE TOMOGRAFIA SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM COM USO DE RADIAÇÃO IONIZANTE, EXCETO TOMOGRAFIA SERVIÇOS DE RESSONÂNCIA MAGNÉTICA SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM SEM USO DE RADIAÇÃO IONIZANTE, EXCETO RESSONÂNCIA MAGNÉTICA TREINAMENTO EM DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL E GERENCIAL; ATIVIDADES DE APOIO À GESTÃO DE SAÚDE; SERVIÇOS DE ORGANIZAÇÃO DE FEIRAS, CONGRESSOS, EXPOSIÇÕES E FESTAS; EDUCAÇÃO SUPERIOR - PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO; ACESSORIA E CONSULTORIA EM MEDICINA DO TRABALHO; ACESSORIA EM GESTÃO HOSPITALAR; CONSULTORIA E ACESSORIA NA ÁREA DE SAÚDE..

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

**1. CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO**

O presente contrato tem por objeto a prestação de serviços médicos especializados em caráter eventual e não exclusivo, na especialidade médica de radiologia, a ser prestado pelo **CONTRATADO** aos pacientes da **CONTRATANTE**.

2.1. O **CONTRATANTE**, neste ato e nesta data, por este instrumento e na melhor forma de direito, contrata o instituto **CONTRATADO** para que o mesmo venha a prestar os **SERVIÇOS DE RADIOLOGIA E ULTRASSONOGRRAFIA**, dos pacientes do **CONTRATANTE**, localizado na sede social do **CONTRATANTE**.

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 ética 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 Marchiori<sup>1</sup>, *“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 Art Radiology (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-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*

<sup>1</sup> Marchiori, Edson. Introdução à Radiologia. 2nd edição. Grupo GEN, 2015.

*algumas doenças. O médico desta área é o radiologista que, após 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 Nº 099/2023**

**EMENTA:** 1- CONSULTA FISCAL – SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO DE IMAGEM E RADIOLOGIA – ENQUADRAMENTO LEGAL. 2- Os serviços de diagnóstico de imagem prestados pela Consulente englobam os serviços de radiologia. Em razão disso, quando comprovados, deverão ser enquadrados no subitem 4.02 da lista de serviços do CTM/Recife.

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 tributada 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 a 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., 21 de fevereiro de 2024.

**CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA  
RELATOR**

