

SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL  
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.43510.2.23  
RECORRENTE: ATTMA SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS  
MÉDICOS LTDA.  
Rua do Marques, nº 118, Parnamirim,  
Recife/PE  
Inscrição municipal nº 613.531-5  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL -  
CAF – JULGADOR 1ª INSTÂNCIA –  
PEDRO JOSÉ DOS SANTOS JÚNIOR  
ADVOGADOS: ALEXANDRE DE ARAÚJO  
ALBUQUERQUE E OUTROS  
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS  
TIBURTINO DOS SANTOS

**ACÓRDÃO Nº 051/2024**

EMENTA: 1– NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS PRÓPRIO –  
SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR  
IMAGEM PRESTADOS EM  
ESTABELECIMENTOS DE TERCEIROS  
OU COM A UTILIZAÇÃO DE  
EQUIPAMENTOS DE TERCEIROS –  
POSSIBILIDADE – CLASSIFICAÇÃO NO  
ITEM 4.02 DA LISTA DE SERVIÇOS –  
SÚMULA 10 DO CAF – NFSE COM  
DESCRIÇÃO GENÉRICA DE SERVIÇOS  
MÉDICOS – ÔNUS PROBATÓRIO DO  
CONTRIBUINTE – RECURSO  
VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

2 – Nos termos da Súmula nº 10 do CAF, “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*

**Continuação do Acórdão nº 051/2024**

*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”.*

- 3– Na hipótese em que o contribuinte emite NFSe com a descrição genérica de serviços médicos, é dele o ônus de comprovar que os serviços prestados se enquadram no item 4.02 do art. 102 do CTM. Ônus probatório atendido parcialmente pelo contribuinte, especificamente em relação a certos tomadores de serviço.
- 4– Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.

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, em CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para excluir do lançamento o ISS referente às seguintes Tomadores/NFSe: **Exata Soluções em Diagnóstico Médico - CNPJ nº 33.341.890/0001-54: Excluir** as NFSe nºs 434, 464, 479, 480, 506, 507, 524, 525, 548, 550, 574, 575, 619, 625, 659, 662, 697, 707, 712, 733, 739, 743, 784785, 786, 793, 820, 830, 860, 862, 893, 905, 978, 980, 1020, 1023, 1063 e 1164; **Ultra-som Diagnósticos - CNPJ nº 35.665.645/0001-28: Excluir** as NFSe nºs 639, 685, 686, 725, 726, 767, 808, 843, 896, 935 e 938; **Diagno São Marcos - CNPJ nº 03.386.156/0001-40: Excluir** as NFSe nºs 439, 459, 467, 483, 501, 526, 547, 566, 567, 622, 668, 705, 731, 783, 827, 858, 984, 1141 e 1351; **Esperança Diagnóstico - Hospital Esperança Recife - CNPJ nº 02.284.062/0001-06: Excluir** as NFSe nºs 435, 452, 472 e 498; **Organização Hospitalar de Pernambuco - CNPJ nº 11.452.240/0001-43: Excluir** as NFSe nºs 440, 461, 465, 478, 514, 527, 543, 576, 618, 658, 698, 764, 789, 809 e 848; **Clínica Lucilo Ávila Jr. - CNPJ nº 08.174.500/0001-51: Excluir** as NFSe nºs 446, 470, 493, 516, 535, 562, 597, 645, 650, 683, 723, 758, 800, 846, 878, 963, 1105, 1142, 1177, 1225, 1269 e

**Continuação do Acórdão nº 051/2024**

1319; **Memorial Imagem e Diagnóstico - CNPJ nº 69.924.454/0001-55:** Excluir as NFSe nºs 455, 474, 499, 502, 522, 529, 545, 571, 615, 660, 692, 693 e 695; **Topimagem Diagnóstico por Imagem - CNPJ nº 41.090.192/0001-51:** Excluir as NFSe nºs 611, 632, 677, 689, 699, 732, 746, 772, 796, 816, 831, 849, 868, 885 e 1396; e **Unidade de Diagnóstico Cardiológico - CNPJ nº 11.920.672/0001-31:** Excluir as NFSe nºs 437, 444, 469, 473, 484, 504, 505, 515, 518, 533, 534, 539, 558, 559, 560, 561, 598, 599, 600, 608, 638, 646, 651, 654, 680, 682, 700, 713, 715, 719, 730, 761, 768, 771, 797, 799, 813, 822, 828, 865, 892, 894, 895, 1093 e 1140.

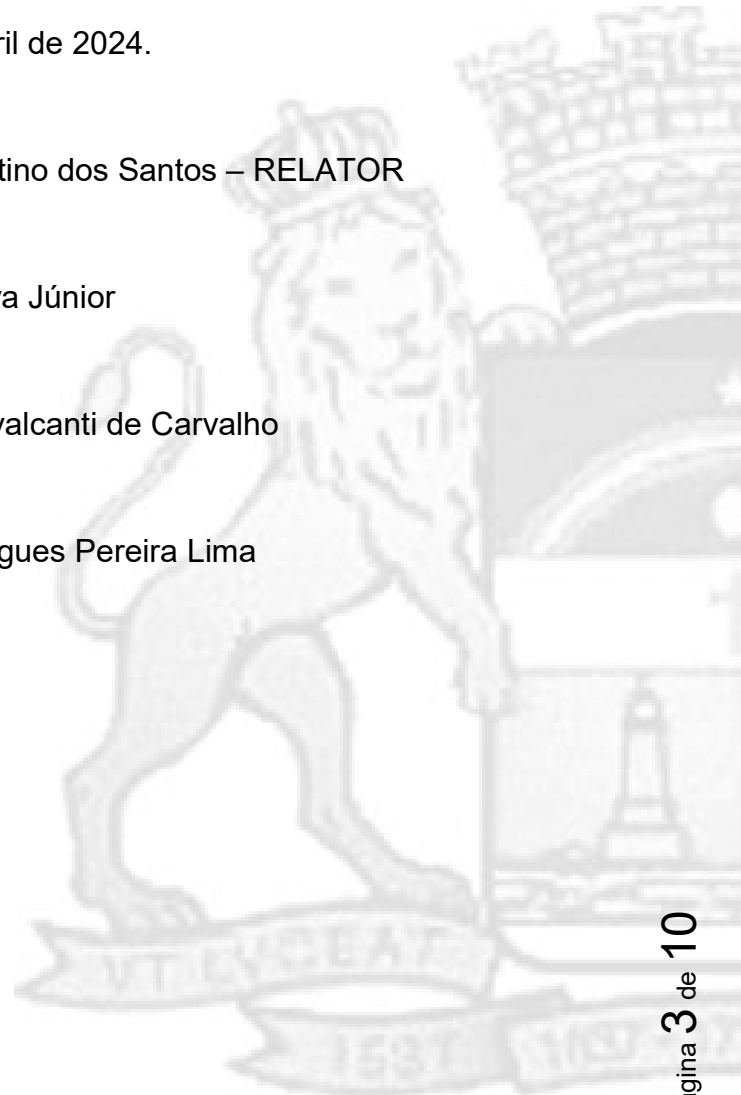
C.A.F. Em 10 de abril de 2024.

Raphael H. L. Tiburtino dos Santos – RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho

Carlos André Rodrigues Pereira Lima



SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL  
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.43510.2.23  
RECORRENTE: ATTMA SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS  
MÉDICOS LTDA  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF  
– JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – PEDRO JOSÉ  
DOS SANTOS JÚNIOR  
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS  
TIBURTINO DOS SANTOS

### RELATÓRIO

Trata-se de ação fiscal promovida em face do contribuinte **ATTMA SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS MÉDICOS LTDA**, objetivando verificar a regularidade de suas obrigações tributárias, no período de jan./2021 a fev./2023.

*“O contribuinte possui seu Domicílio Tributário em uma Caixa Postal.*

*Verificamos, por meio do contrato social consultado na JUCEPE (Anexo 1), que o contribuinte apresenta como objeto social os seguintes serviços: Serviço de tomografia; Serviços de Diagnósticos por imagem sem uso de Radiação Ionizante, exceto Ressonância Magnética; Serviço de Ressonância Magnética; Atividades prestadas por médicos constituídos como empresas e que exercem a profissão em consultórios de terceiros ou em unidades hospitalares.*

*Por meio da análise das NFSe, verificamos que o contribuinte vinha enquadrando todos os seus serviços no item 4.02 (Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres) da lista supra citada. Tais serviços 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, conforme explicitado no Termo de Orientação:*

*‘Quando no domicílio tributário do contribuinte ocorrerem serviços diferenciados das consultas médicas e o mesmo possuir estrutura diferenciada para prestação de tais serviços, estes são enquadrados no item 4.03 (Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres) da mesma lista supra citada. Apenas como exemplo da estrutura diferenciada citada, temos:*

*Bloco cirúrgico ou salas para pequenos procedimentos/tratamentos;  
Equipamentos especializados para realização de exames complementares;  
Estrutura para internamento (Enfermarias/Apartamentos);  
Pessoal de apoio (enfermeiros, maqueiros, ...).*

*Quando o domicílio tributário do contribuinte possuir estrutura para realizar os serviços descritos no item 4.02 (Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres) da mesma lista, não existe dúvidas.*

*Enquadram-se nesse item os serviços aqui descritos. Salientamos que são considerados como congênere os serviços que se assemelham aos serviços citados no item. Nos casos de exames e procedimentos que não se assemelhem a estes, os mesmos devem ser enquadrados em outros itens da lista de serviços.'*

*Ainda analisando as NFSe, no campo "Discriminação dos Serviços" há descrições de serviços indicando serviços na especialidade de radiologia (Anexo 2 – NFSe nº 511) como também descrições genéricas de serviços médicos, como "SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS" (Anexo 3 – NFSe nº 561).*

*Considerando que o contribuinte, de acordo com o contrato social citado acima, não presta serviços apenas na área de radiologia, as NFSe cujo campo "Discriminação dos Serviços" traz a descrição de "SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS." também não estão com o enquadradas no item correto da lista de serviços. Dessa forma, também para esses serviços, foi utilizado de forma incorreta o enquadramento no item 4.02 da lista de serviços, com a alíquota de 2%, no lugar do enquadramento correto no item 4.01 da lista de serviços, com alíquota de 5%.*

*Ainda considerando os acórdãos do CAF nº 118/2010, 035/2017 e 007/2023, que seguem abaixo, o fato de os serviços serem prestados na estrutura do tomador dos serviços, ainda que estes sejam hospitais, clínicas, etc., não modifica o enquadramento legal dos serviços prestados pelo contribuinte.*

*CAF Acórdão 118/2010 - As clínicas previstas no subitem 4.03, da Lista de Serviços são estabelecimento similares aos pequenos hospitais, dotados de estrutura para a realização de procedimentos hospitalares. Para os serviços descritos no subitem 4.03 da Lista de Serviços, aplica-se alíquota de 4%, conforme inciso III do art. 116 do mesmo diploma legal.*

*CAF Acórdão 035/2017 - Em seu voto o relator discorre "Em outras palavras, este item 4.03 está relacionado a hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontossocorros, ambulatórios e congêneres. Acontece que a Consulente, como ela mesma reporta em sua consulta, é uma empresa individual que presta serviços através da sua titular, a Dra. Cristiane Batista de Moraes Cavalcanti de Siqueira Campos, não se enquadrando, portanto, no item 4.03. Destaque-se, inclusive, que o fato de os serviços serem prestados na estrutura do tomador dos serviços, ainda que estes sejam hospitais, clínicas, etc., não modifica o enquadramento legal dos serviços prestados pela Consulente."*

*CAF Acórdão 007/2023 - O relator segue a mesma linha dos acórdãos supra citado quando julga o curso do contribuinte Veiga e Lima Cirurgia e Clínica Médica Ltda, com serviços semelhantes ao do contribuinte em questão e também com Domicílio Tributário em Escritório Virtual.*

*No entendimento da Unidade de Fiscalização Tributária, a ATMMMA SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS MÉDICOS LTDA prestou serviços enquadrados no item 4.01 (Medicina e Biomedicina), os quais estão sujeitos a uma alíquota de 5%".*

Em desfecho à fiscalização, foram lavradas contra o contribuinte duas Notificações Fiscais:

- **Notificação Fiscal nº 07.43508.8.23**, referente às Notas Fiscais com descrição específica de serviços médicos de radiologia, mas que teriam sido prestados em estabelecimentos de terceiros ou com a utilização de equipamentos de terceiros;

- **Notificação Fiscal nº 07.43510.2.23**, relativa às Notas Fiscais com descrição genérica de serviços médicos, sem a indicação da especialidade.

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, alegando que os serviços prestados se referem à especialidade de radiologia e diagnóstico por imagem, bem como *“não há requisito da norma que obrigue a Impugnante a ter equipamentos próprios, para a caracterização da prestação de serviços de radiologia”*, e que, *“inclusive, o caso em questão já foi analisado diversas vezes por este Conselho Administrativo Fiscal (CAF), sendo, inclusive, alvo de súmula por parte do Conselho Pleno do CAF, editada nos termos do art. 10, IV, da Lei 18.276/2016”*.

O julgador de 1ª instância decidiu pela procedência da Notificação Fiscal, por entender que o contribuinte não se desincumbiu de comprovar que os serviços prestados se enquadram no item 4.02 do art. 102 do CTM:

**EMENTA: NOTIFICAÇÃO FISCAL. ISS. SERVIÇOS DE MEDICINA. SUBITEM 4.01 DA LISTA. ENQUADRAMENTO EFETUADO DE ACORDO COM A DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTIDA NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS. PROCEDÊNCIA DA NOTIFICAÇÃO.**

1. A presente Notificação Fiscal foi lavrada para regularização do ISS devido relativo às NFSe em cujo campo “Discriminação dos Serviços” constam descrições genéricas, como “SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS”, os quais foram enquadrados, pela fiscalização, como serviços de medicina, previstos no subitem 4.01 da lista.
2. Não consegui, a defesa, a partir dos documentos anexados ao Recurso, suplantar a descrição genérica apresentada nos documentos fiscais emitidos.
3. Em não se tratando de serviços de Radiologia, inaplicável a Súmula 10, deste CAF.
4. **Notificação julgada PROCEDENTE.**
5. Decisão não sujeita a reexame necessário, por não se encontrar entre as situações constantes do art. 221, do CTMR.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, alegando:

(i) que *“a indicação da atividade em questão [CNAE 8630-59-9] no Contrato Social são indicações pré-estabelecidas pelo CNAE e, para o caso da Recorrente, foi colocada para indicar que há prestação de serviços em consultório de terceiros ou em unidades hospitalares, e não para indicar um serviço genérico”*;

- (ii) que “*todos os contratos juntados têm objetos específicos [prestação de serviços médicos na especialidade de radiologia]*”;
- (iii) que, “*com relação às declarações, em que pese as mesmas não indicarem os documentos fiscais, há expressamente indicado que os serviços prestados pelos sócios da Recorrente são exclusivamente de radiologia*”;
- (iv) que, “*diante das declarações firmadas, com indicação de que o serviço é prestado de forma exclusiva na área de radiologia, dispensa-se a necessidade de indicação dos documentos fiscais nas declarações*”.

A UFT manifestou “*nada a opor ao julgamento*”, acrescentando que o “*contribuinte alega que os serviços prestados são exclusivamente de radiologia, estando, desta forma enquadrado no subitem 4.02 da lista de serviço constante no art. 102 da Lei 15.563/91. O contrato social apresentado inclui, na sua cláusula 4ª, além de serviços de exame por imagem, atividades prestadas por médicos, que são atividades genéricas e estão enquadradas no subitem 4.01 do supracitado artigo. A prestação de serviços de radiologia não impede a prestação de outros serviços na área médica, como afirma a própria defendente. Sendo assim, as informações declaradas pelo próprio contribuinte na nota fiscal, são imprescindíveis para discriminar qual o serviço prestado e qual alíquota a ser aplicada. Desta forma, os elementos acostados ao processo e já analisados pelo julgador singular, não comprovam que o serviço prestado é de radiologia*”.

Posteriormente, em petição datada de 5 de abril de 2024, o contribuinte requereu a juntada de “*declarações emitidas pelos hospitais/clínicas/laboratórios indicando a natureza dos serviços de radiologia (art. 102, item 4.02) prestados pela peticionante, bem como os documentos fiscais relacionados a estes serviços*”.

É o relatório.

C.A.F. Em 04 de abril de 2024.

**RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS  
RELATOR**

SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL  
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.43510.2.23  
RECORRENTE: ATTMA SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS  
MÉDICOS LTDA  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF  
– JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – PEDRO JOSÉ  
DOS SANTOS JÚNIOR  
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS  
TIBURTINO DOS SANTOS

### **VOTO DO RELATOR**

Do ponto de vista estritamente jurídico, a matéria se encontra pacificada por meio da Súmula nº 10 do CAF, segundo a qual “*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*”.

A discussão que remanesce é eminentemente probatória, podendo ser assim resumida: existe prova nos autos de que os serviços prestados pelo contribuinte, objeto das NFSe listadas no Anexo 5 da Notificação Fiscal, foram serviços médicos nas especialidades de radiologia e diagnóstico por imagem?

Destaco que as NFSe elencadas no Anexo 5 da Notificação Fiscal trazem no campo “*Discriminação do Serviço*” a descrição genérica de “*serviços médicos prestados*” ou expressão similar. Nessas hipóteses, em que o contribuinte emite NFSe com a descrição genérica de serviços médicos, entendo ser dele o ônus de comprovar que os serviços prestados se enquadram no item 4.02 ou em algum outro item mais específico do art. 102 do CTM. Em não sendo atendido esse ônus probatório, devem as atividades ser enquadradas no item 4.01 da lista de serviços.

Pois bem, a fim de comprovar as suas alegações, o contribuinte anexou, em suas próprias palavras, os seguintes documentos: “*contrato social (doc. 01 da Impugnação), declarações dos hospitais/clínicas/laboratórios (doc. 03 da Impugnação), indicando a contratação, exclusivamente, de serviços de radiologia e a comprovação da formação na área de Radiologia dos sócios integrantes do quadro social da Recorrente (doc.04 da Impugnação)*”.

O Julgador de 1ª instância, por sua vez, considerou tais elementos insuficientes para comprovar a caracterização dos serviços como de radiologia e diagnóstico por imagem. Em suas palavras:



*“Com referência aos contratos e declarações dos tomadores de serviços apresentados, e fazendo sua correlação com as NFSe constantes do demonstrativo presente no Doc Id 07, podemos verificar que os documentos citados não fazem qualquer referência às NFSe emitidas, sendo, portanto, inservíveis para o complemento da descrição dos serviços contida no documento fiscal, além do que, a contratação para um tipo específico de serviço não exclui a prestação relativa a outras modalidades de natureza diferente. Da mesma forma, a especialização dos sócios em Radiologia – Diagnóstico por imagem, também não exclui a prestação de outros serviços médicos para os quais os prestadores possuem habilitação decorrente de sua formação profissional original. Por tais motivos, os documentos apresentados não são suficientes para o complemento da descrição contida nas NFSe, revelando-se incapazes de alterar a classificação efetuada pela fiscalização, decorrente da descrição genérica constante das NFSe emitidas”.*

Após a interposição do recurso voluntário, o contribuinte apresentou novas declarações dos tomadores Exatta Soluções em Diagnóstico Médico Ltda. (CNPJ nº 33.341.890/0001-54), Ultra-som Diagnósticos Ltda. (CNPJ nº 35.665.645/0001-28), Diagno São Marcos Ltda. (CNPJ nº 03.386.156/0001-40), Esperança Diagnóstico - Hospital Esperança Recife (CNPJ nº 02.284.062/0001-06), Organização Hospitalar de Pernambuco Ltda. (CNPJ nº 11.452.240/0001-43), Clínica Lucilo Ávila Jr. Ltda. (CNPJ nº 08.174.500/0001-51), Memorial Imagem e Diagnóstico Ltda. (CNPJ nº 69.924.454/0001-55), Topimagem Diagnóstico por Imagem Ltda. (CNPJ nº 41.090.192/0001-51) e Unidade de Diagnóstico Cardiológico Ltda. (CNPJ nº 11.920.672/0001-31)., apontando que os serviços relacionados a determinadas NFSe, devidamente identificadas, foram “serviços médicos em radiologia e diagnóstico por imagem, com elaboração de laudos diagnósticos nesta empresa”.

Analisando detidamente os autos, observo que parte das declarações firmadas pelos tomadores são expressas ao afirmar que os serviços relacionados nas NFSe identificadas são exclusivamente serviços de radiologia e de diagnóstico por imagem. Tais declarações, somadas aos demais documentos constantes dos autos, em especial o contrato social, o contrato de prestação de serviços e os certificados de qualificação de especialidade dos sócios, são aptos a demonstrar que os serviços prestados pelo contribuinte, em favor dos respectivos declarantes, enquadram-se no item 4.02 do art. 102 do CTM.

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para excluir do lançamento o ISS referente aos seguintes Tomadores/NFSe: **Exatta Soluções em Diagnóstico Médico - CNPJ nº 33.341.890/0001-54:** Excluir as NFSe nºs 434, 464, 479, 480, 506, 507, 524, 525, 548, 550, 574, 575, 619, 625, 659, 662, 697, 707, 712, 733, 739, 743, 784785, 786, 793, 820, 830, 860, 862, 893, 905, 978, 980, 1020, 1023, 1063 e 1164; **Ultra-som Diagnósticos - CNPJ nº 35.665.645/0001-28:** Excluir as NFSe nºs 639, 685, 686, 725, 726, 767, 808, 843, 896, 935 e 938; **Diagno São Marcos - CNPJ nº**

**03.386.156/0001-40:** Excluir as NFSe nºs 439, 459, 467, 483, 501, 526, 547, 566, 567, 622, 668, 705, 731, 783, 827, 858, 984, 1141 e 1351; **Esperança Diagnóstico - Hospital Esperança Recife - CNPJ nº 02.284.062/0001-06:** Excluir as NFSe nºs 435, 452, 472 e 498; **Organização Hospitalar de Pernambuco - CNPJ nº 11.452.240/0001-43:** Excluir as NFSe nºs 440, 461, 465, 478, 514, 527, 543, 576, 618, 658, 698, 764, 789, 809 e 848; **Clínica Lucilo Ávila Jr. - CNPJ nº 08.174.500/0001-51:** Excluir as NFSe nºs 446, 470, 493, 516, 535, 562, 597, 645, 650, 683, 723, 758, 800, 846, 878, 963, 1105, 1142, 1177, 1225, 1269 e 1319; **Memorial Imagem e Diagnóstico - CNPJ nº 69.924.454/0001-55:** Excluir as NFSe nºs 455, 474, 499, 502, 522, 529, 545, 571, 615, 660, 692, 693 e 695; **Topimagem Diagnóstico por Imagem - CNPJ nº 41.090.192/0001-51:** Excluir as NFSe nºs 611, 632, 677, 689, 699, 732, 746, 772, 796, 816, 831, 849, 868, 885 e 1396; e **Unidade de Diagnóstico Cardiológico - CNPJ nº 11.920.672/0001-31:** Excluir as NFSe nºs 437, 444, 469, 473, 484, 504, 505, 515, 518, 533, 534, 539, 558, 559, 560, 561, 598, 599, 600, 608, 638, 646, 651, 654, 680, 682, 700, 713, 715, 719, 730, 761, 768, 771, 797, 799, 813, 822, 828, 865, 892, 894, 895, 1093 e 1140.

É o voto.

C.A.F. Em 10 de dezembro de 2024.

**RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS  
RELATOR**