



PARECER Nº /2009

PROCESSO Nº: 2009/265555

INTERESSADO: CONAL – Contabilidade, Consultoria, Auditoria e Serviços Jurídicos Ltda.

ASSUNTO: Informação sobre Substituição Tributária

EMENTA: Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Plano de Saúde. Hospitais. Clínica médica. Substituto Tributário. Responsável Tributário.

1 RELATÓRIO

1.1 Do Pedido e das Razões

No presente processo, a **CONAL – Contabilidade, Consultoria, Auditoria e Serviços Jurídicos Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 01.758.938/0001-38, solicita esclarecimento sobre procedimento a ser seguido a respeito de responsabilidade tributária.

A Consulente informa que tem como cliente empresa cujo objeto social é a prestação de serviços médicos, compreendendo, especificamente: serviços de ecografia, exames complementares, atendimento clínico e serviços ambulatoriais, com CNAE n 8610-1/01.00 (Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências).

A Requerente questiona se com o objeto social acima descrito e por ser inscrito no CPBS com a CNAE acima citada, ao tomar serviços de empresas com ramos de atividades das CNAE nº 86.40-299 (Atividades de serviços complementação diagnóstica e terapêutica não especificada anteriormente), 86.40-2-06 (Serviços de ressonância magnética) e 86.40-2-07 (Serviços de diagnóstico por imagem sem uso de radiação ionizante, exceto ressonância magnética), deve obedecer ao que dispõe a alínea “g” do inciso III do art. do Regulamento do ISSQN, aprovado pelo o Decreto nº 11.591/2004, ou seja, por ser substituto tributário, deve reter ISS, para posterior recolhimento.

1.2 Da Consulta

Sobre o **instituto da consulta**, o art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, prevê que é facultado ao contribuinte, sindicatos e entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais, formularem consultas, por petição escrita à autoridade municipal competente, sobre assuntos relacionados com a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

A legislação municipal estabelece ainda, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Parágrafo Único do Art. 59 da Lei nº 4.144/72) e conter todas as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive, se for o caso, os motivos porque se julga certa determinada interpretação dos dispositivos legais pertinentes (Art. 60 da Lei nº 4.144/72).

O Código Tributário Municipal estabelece ainda, que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário de Finanças do Município (Art. 61 da Lei nº 4.144/72) e que, quando a consulta versar sobre matéria já decidida pela mesma autoridade ou por instância administrativa superior do Município, limitar-se-á o julgador a transmitir ao consulente o texto da resposta ou solução dada em hipótese precedente e análoga, sem necessidade de nova decisão (Parágrafo Único do Art. 61 da Lei nº 4.144/72).



Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 61 da Lei nº 4.144/72, ressalta-se, que não foi encontrado entre as consultas já respondidas, caso análogo ao da Consulente.

Eis o relatório.

2 PARECER

2.1 A Responsabilidade Tributária do ISSQN nas Normas Federais

O art. 128 do Código Tributário Nacional estabelece que os entes titulares de competência tributária podem instituir a obrigação para terceiros realizarem a retenção de imposto na fonte, nos seguintes termos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifado)

No mesmo sentido, a Lei Complementar nº 116/2003, que regula o ISSQN em âmbito nacional, também estabelece em seu art. 6º a possibilidade de os Municípios e o Distrito Federal estabelecerem a responsabilidade pela retenção do imposto sobre serviços na fonte a terceira pessoa. Eis a redação do dispositivo citado:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º. Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Destaca-se desta disposição da Lei Complementar nº 116/2003, que ela estabelece responsabilidade a terceiros, independentemente, da edição de lei municipal.

No parágrafo 2º do dispositivo legal transcrito, ficou estabelecida de imediato a responsabilidade a terceiros, tomadores ou intermediários dos serviços, pela retenção na fonte do ISSQN, nos casos em que o imposto é devido no local do estabelecimento ou no domicílio do tomador, independentemente da edição de lei municipal.

Com isso, independentemente, da existência de lei municipal atribuindo responsabilidade a terceiros, no caso dos serviços previstos nos itens relacionados no inciso II do citado parágrafo segundo e quando o serviço for proveniente do exterior do País, o tomador terá a obrigatoriedade de realizar a retenção do imposto incidente sobre o serviço tomado e recolhê-lo ao município beneficiário.

Desta forma, se, por exemplo, uma determinada pessoa jurídica tomar um serviço de vigilância de seus bens (subitem 11.02), ela terá que efetuar a retenção do imposto e recolhê-lo ao município titular do



imposto, mesmo que este município não tenha atribuído à responsabilidade tributária por meio de suas leis.

2.2 A Responsabilidade Tributária do ISSQN nas Normas do Município de Fortaleza

O Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, seguindo as previsões contidas nas normas gerais federais citadas e no art. 140 da Lei nº 4.144/72(CTM), com a redação dada pela Lei Complementar municipal nº 14/2003, estabelece em seu art. 10 a responsabilidade dos tomadores de serviços, como substitutos tributários.

Os substitutos tributários previstos no citado dispositivo normativo são obrigados a realizar a retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) na fonte, para recolhê-lo aos cofres da Fazenda municipal, de todos os serviços tomados, cujo imposto seja devido ao Município de Fortaleza. Isto é, se a pessoa jurídica se enquadrar em uma das previsões da norma, não será a espécie de serviço que ela tome que irá determinar a retenção do imposto na fonte, como quis fazer entender a Consultante. Para que a pessoa retenha o ISS na fonte dos serviços tomados, basta determinar o enquadramento dela em uma das situações previstas na norma.

Entre os substitutos eleitos, destacam-se as previsões contidas nas alíneas “g” e “h” do inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN, que elenca as atividades que mais se aproximam da atividade consultada.

A alínea “g” citada trata da atribuição de responsabilidade, como substituta tributária, para as pessoas jurídicas de direito privado (empresas) que explorem serviços de planos de saúde ou de assistência médica, hospitalar e congêneres, ou de seguros através de planos de medicina de grupo e convênios; e a alínea “h” estabelece que as pessoas jurídicas de direito privado (empresas) que explorem a atividade de hospitais são substitutas tributárias.

A Consultante indagou se uma pessoa jurídica que desenvolva a *atividade de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências*, é enquadrada na previsão contida na alínea “g”, que trata de planos e seguros saúde, para fins de determinação se ela é responsável pela retenção e recolhimento do Imposto Sobre Serviços (ISS) na fonte, como substituta tributária. Sobre esta indagação, a resposta é que quem exerce apenas a citada atividade na pode ser enquadrada nesta disposição legal, pois esta norma estabelece responsabilidade tributária para as pessoas jurídicas que exerçam atividade de plano e/ou de seguro saúde. A menção as expressões “... de assistência médica, hospitalar e congêneres”, contidas na citada alínea, especificam as espécies de planos ou de seguros saúde e não pessoas jurídicas que desenvolvem diretamente estes serviços.

Apesar de não mencionado pela Consultante, merece ser questionamento se a pessoa que desenvolve a atividade mencionada pode ser enquadrada na mencionada alínea “h”, que prevê a responsabilidade tributária para as pessoas jurídicas que explorem a atividade de hospitais.

Para esclarecer se a empresa consultada pode ser enquadrada no citado dispositivo normativo (alínea “h”), primeiro há de ser estabelecida a diferença entre hospital e clínica médica.

No que concerne a diferenciação pela atividade econômica na quais os estabelecimentos podem classificados, de acordo com a Tabela CNAE aprovada pela Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, os estabelecimentos hospitalares podem ser agrupados na atividade 8610-1/01 - Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências ou na atividade 8610-1/02 - Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

O elemento diferenciador das atividades acima reside no atendimento de urgência. Não sendo possível diferenciar clínica médica de hospital pela atividade, haja vista que na atividade 8610-1/01 podem ser classificadas empresas consideradas hospitais e clínicas médicas que não realizem atendimento médico de urgência. Portanto, a atividade da Tabela CNAE em que a empresa em questão é classificada (8610-1/01) não permite definir se ela pode ser considerada um hospital ou uma clínica médica, para fins de enquadramento ou não como substituta tributária.

Resta, portanto, realizar a diferença dos tipos de estabelecimentos em questão por meio da natureza das atividades que são por eles exercidas.

Hospital é um local destinado ao atendimento de doentes, para realizar diagnóstico de doenças, que pode ser de vários tipos (laboratorial, clínico, cinesiológico-funcional) e para realizar o tratamento de enfermidades, mediante internação hospitalar e intervenções cirúrgicas.

Já a clínica médica, como estabelecimento hospitalar, é o local onde há o atendimento de pessoas para o estudo e diagnóstico de doenças.

A diferença básica entre clínica médica e hospital, no tocante a natureza das atividades por eles exercidas, é que naquela não se realiza o tratamento de doenças por meios de internamento hospitalar e de procedimentos cirúrgicos, salvo pequenas intervenções cirúrgicas.

Conforme informação da Consultante, a empresa que ela indaga ser ou não substituta tributária estar enquadrada na atividade 8610-1/01 - Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências e que presta serviços médicos, compreendendo, especificamente: serviços de ecografia, exames complementares, atendimento clínico e serviços ambulatoriais.

Ante o exposto e de acordo com as atividades exercidas pela empresa consultada, ela pode ser classificada como clínica médica e não como hospital, razão pela qual ela não é enquadrada na alínea "h" do inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN, como substituta tributária.

A conclusão acima também se aplica às clínicas que realizem a atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos, a atividade de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica, de atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares, de atividade médica ambulatorial restrita a consultas, de serviços de vacinação e imunização humana e de atividades de reprodução humana assistida.

Sobre responsabilidade tributária no Município, merece ser destacada ainda, a responsabilidade tributária de tomadores de serviços, prevista no art. 11 do citado Regulamento. Neste dispositivo, está estabelecido que todas as pessoas (jurídicas e naturais) estabelecidas no Município de Fortaleza são responsáveis pela retenção do ISSQN na fonte, quando tomarem determinados serviços de prestadores que estejam irregulares junto ao Fisco municipal de qualquer município e quando o prestador for estabelecido em outro município e o serviço prestado seja devido ao Município de Fortaleza, conforme o local de incidência do imposto, previsto no art. 2º do Regulamento do ISSQN.

Pelo a norma citada acima, mesmo a empresa consultada não sendo considerada substituta tributária, ela é responsável tributária, para fins de realizar retenção de ISS na fonte e recolhê-lo a este Município no prazo estabelecido em regulamento, quando tomar serviço nas condições previstas no citado art. 11.



3 CONCLUSÃO

Em função do exposto, das disposições normativas que regem a substituição tributária do ISSQN no Município de Fortaleza, este parecer é no sentido de que a empresa referenciada pela Consulente, que segundo ela presta serviços médicos, compreendendo os serviços de ecografia, exames complementares, atendimento clínico e serviços ambulatoriais e é classificada na CNAE nº 8610-1/01.00 (Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências), não é enquadrada nas alíneas "g" e "h" do inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN, para fins de responsabilidade tributária, como substituta tributária.

No entanto, nos termos do art. 11 do Regulamento do ISSQN, a empresa em pauta é responsável tributária para reter ISS na fonte, quando tomar serviços nas condições estabelecidas nesta norma.

Ressalva-se que, em função do disposto no art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, que prevê as pessoas que podem formular consultas, esta consulta é meramente informativa, não vinculando este Fisco à Consulente, em razão dos fatos consultados não serem realizados por ela, mas por terceiros para quem ela presta serviços.

É o **parecer** que ora submete-se a apreciação superior.

Fortaleza, 21 de outubro de 2009.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

VISTO DO SUPERVISOR DA SUCON:

1. De acordo com os termos deste parecer.

Fortaleza-CE, ___/___/___

Jorge Gomes Batista

Supervisor da SUCON

DESPACHO DA COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. De acordo com os termos deste parecer;

2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de ratificação.

Fortaleza-CE, ___/___/___

DESPACHO DO SECRETÁRIO

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;

2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, ___/___/___

Alexandre Sobreira Cialdini

Secretário de Finanças