SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.12958.7.20

RECORRENTE:	UNIMED RECIFE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO Av. Lins Petit, nº 140, Paissandú, Recife/PE, Inscrição Mercantil nº 000.324-7
ADVOGADOS:	MARCELA VENTURA NOGUEIRA E OUTOS
RECORRIDO:	CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL – JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – JOÃO ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO
RELATOR:	JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS

ACÓRDÃO Nº 021/2025

EMENTA: 1 – NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS PRÓPRIO –– INGRESSO EM JUÍZO – IDENTIDADE DE MATÉRIAS – ENCERRAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – SERVIÇO PRESTADO POR SOCIEDADE COOPERATIVA – DEDUTIBILIDADE DE VALORES DA BASE DE CÁLCULO – PROVA DO RECOLHIMENTO DO ISS DO COOPERADO – PROVA DA RETENÇÃO NA FONTE E DO RECOLHIMENTO DO ISS DO PRESTADOR – RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.

2 – Põe fim ao contencioso administrativo tributário o ingresso em juízo, em relação às partes em que houver identidade de matérias, antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa, nos termos do art. 70, IV, do Regulamento do CAF.

3 – Por se tratar de norma de direito adjetivo, a alteração havida em relação ao benefício da primeira fiscalização tem aplicação imediata aos procedimentos em curso, ressalvados os atos praticados.

4– A dedução dos valores repassados pela cooperativa aos seus cooperados é condicionada à comprovação do recolhimento do ISS devido ao Município do Recife pelo respectivo cooperado, nos termos do art. 155 § 12, III, do CTMR.

Continuação do Acórdão nº 021/2025

5 – São dedutíveis os valores repassados aos cooperados que não figuravam como contribuintes do Município do Recife.

6 – 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, voto no sentido de CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para reconhecer a dedutibilidade dos valores repassados pela Unimed aos médicos cooperados que não eram contribuintes do Município do Recife.

C.A.F. Em 20 de março de 2025.

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 07.12958.7.20
RECORRENTE: UNIMED RECIFE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL – JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – JOÃO ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS

RELATÓRIO

Ação fiscal patrocinada contra a recorrente **UNIMED RECIFE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO**, com o objetivo de verificar o cumprimento de suas obrigações tributárias, no período de 2015 a 2016.

A autoridade lançadora identificou a falta de recolhimento de ISS próprio, relativo às competências de março de 2015 a dezembro de 2016, decorrente da dedução de valores repassados aos cooperados e de despesas relativos a serviços contratados em alegada desconformidade com os requisitos estabelecidos nos §§ 12 e 13 do art. 115 do CTMR.

Segundo o Termo Final de Fiscalização (fls. 06/16):

"[...]

A Lei Municipal nº 15.563/91, ao versar sobre a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços, estabelece o seguinte:

Art. 115. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
§ 1º Considera-se preço do serviço tudo o que for devido, recebido ou não, em consequência da sua prestação, a ele se incorporando os valores acrescidos e os encargos de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros.

Conforme se depreende no item II deste Termo, a UNIMED Recife é organizada sob a forma de sociedade cooperativa, o que a enquadra na situação exposta no § 11 do mesmo artigo. Verbis:

§ 11. Quando se tratar de serviços prestados por sociedades organizadas sob a forma de cooperativa, fica autorizada a dedução no valor da base de cálculo:
I – dos valores repassados aos cooperados das sociedades cooperativas, decorrentes dos serviços por eles prestados, resultantes dos contratos celebrados pelas cooperativas singulares, federações, centrais e confederações;
II – das despesas relativas a serviços contratados pela cooperativa que estejam diretamente vinculados a sua atividade fim;

No entanto, para que as cooperativas façam jus às deduções citadas acima, há condições que necessitam ser cumpridas, sob pena de serem desconsiderados os abatimentos da base de cálculo utilizados pela empresa. É o que se depreende após a leitura dos §§ 12 e 13 abaixo transcritos:

§ 12. São requisitos para a dedução a que se refere o parágrafo anterior:
I – estar a sociedade cooperativa regularmente constituída na forma da legislação específica.
II – não ficar caracterizada fraude à legislação trabalhista mediante a dissimulação de relação de emprego entre a cooperativa e os seus cooperados.
III – no caso do inciso I do parágrafo anterior, comprovar a cooperativa o recolhimento do ISSQN de competência do Município do Recife, cujo sujeito passivo seja o cooperado, relativo à competência imediatamente anterior ao mês de repasse.
IV – no caso do inciso II do parágrafo anterior, efetuar a cooperativa a retenção na fonte do valor do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – devido ao Município do Recife pelo prestador de serviços e o seu recolhimento.

§ 13. Em não havendo a comprovação a que se referem os incisos III e IV do parágrafo anterior, não se considerará, para efeitos de apuração da base de cálculo, as deduções permitidas no parágrafo onze.

[...]

Quando do escrutínio dos dados oferecidos para a fiscalização, observou-se que alguns profissionais que receberam os referidos repasses não cumpriam, à época, a exigência de adimplência com o fisco municipal através do recolhimento do CIM da competência anterior. Mesmo assim, o contribuinte fiscalizado efetuou as deduções de sua base de cálculo dos pagamentos destinados a estes médicos. Ao serem constatadas as deduções indevidas, fizemos a exclusão dos valores considerados erroneamente como dedução da base de cálculo do ISSQN.

[...]

No tocante às subtrações da base de cálculo, no período de Janeiro/2015 a Dezembro/2015, verificamos se a UNIMED Recife havia procedido com a retenção e recolhimento do ISS devido pelas empresas contratadas, conforme determina o inciso IV do § 12 do artigo citado.

A apuração teve por base a contabilidade da Unimed no ano-calendário 2015, bem como planilhas explicativas fornecidas pela Unimed com a composição dos recolhimentos por prestador, baseado nos valores recolhidos de ISS constantes nos Documentos de Arrecadação Municipal (DAM), efetuados pelas inscrições municipais do plano de saúde da Unimed nº 000.324-7 e 282.955-0.

Observamos que a Unimed Recife deduziu, equivocadamente, valores pagos a empresas médicas credenciadas, situadas fora do Município do Recife. Esses valores, por não possuírem ISS devido ao Município do Recife, não são passíveis de retenção e recolhimento do ISS ao Recife, não atendendo ao requisito do inciso IV do § 12 do artigo 115 do referido Código.

[...]

Foram consideradas como dedutíveis da base de cálculo, as importâncias pagas a contribuintes declarados IMUNES e ISENTOS pelo Município do Recife, a exemplo do Hospital Português de Beneficiários de Pernambuco.

Quanto às sociedades cooperativas e sociedades de profissionais situadas em Recife, que prestaram serviços à Unimed Recife, em função da proibição de retenção na fonte do ISS referente a estes tipos de sociedades, previstos nos incisos I e II do § 5º do Art. 111 do Código Tributário Municipal, foi observado se houve recolhimento de ISS na competência do pagamento pela Unimed ao

credenciado (competência em que deve ocorrer a retenção do ISS). Em caso afirmativo, este credenciado torna-se adimplente quanto ao ISS do serviço prestado naquela competência e, o valor do respectivo serviço, passível de ser deduzido da base de cálculo do ISS pela Unimed Recife.

Foram consideradas as mesmas alíquotas utilizadas pela UNIMED para obtenção dos valores de retenção de ISS.

[...]

Apesar da remuneração da empresa fiscalizada, no caso do Intercâmbio, advir de outras cooperativas, os serviços elencados no item 4.03 da lista inserida no Art. 102 da Lei nº 15.563/91 são efetuados pela UNIMED RECIFE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. Portanto, o fato gerador do Imposto sobre Serviços ocorre no Município do Recife, o que enseja a cobrança do tributo obedecendo às mesmas regras da Tributação da Rede Própria explicitadas no item 7.1 deste termo".

Foram lavradas contra a recorrente as seguintes Notificações Fiscais:

- Notificação Fiscal nº 07.12946.9.20, relativa às receitas advindas dos serviços prestados pela rede própria aos beneficiários da Unimed Recife;

- Notificação Fiscal nº 07.12745.3.20, relativa às receitas de intercâmbio advindas dos serviços prestados pela rede própria aos beneficiários de outras Unimed's;

- Notificação Fiscal nº 07.12958.7.20, relativa às receitas de intercâmbio advindas dos serviços prestados pela rede credenciada aos beneficiários de outras Unimed's;

A recorrente apresentou impugnação ao lançamento, aduzindo:

(i) que, "*não obstante ser a primeira fiscalização sofrida pela Unimed, as autoridades fiscais não concederam à Impugnante a prerrogativa de obter o supracitado benefício, configurando evidente cerceamento de direito, principalmente pelo fato de que a Impugnante sempre cumpriu com todas as obrigações tributárias que lhe são inerentes cooperando ativamente com o fisco municipal para um resultado fiscal assertivo, tanto que figura como uma das grandes contribuintes de ISS do município de Recife*";

(ii) que "*os créditos tributários lançados de forma suplementar pelas autoridades fiscais, decorrentes das competências de Janeiro/2015 e dos 13 primeiros dias de Fevereiro/2015, encontra-se extintos pela decadência, visto que o Fisco Municipal não constituiu a diferença presumidamente não declarada/não paga pelo contribuinte, dentro do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador,*

qual seja a declaração e o pagamento do ISS realizados pelo sujeito passivo da obrigação";

(iii) que "*o CIM consiste numa Taxa de Licença prevista no Art. 137, VII, do CTM, e possui como critério material de incidência tributária a necessidade de vigilância sanitária para as atividades desenvolvimentos pelo médico autônomo. Já o ISS, previsto no Art. 102 do CTM, consiste num imposto que tem como critério material de incidência tributária a prestação de serviços constantes da lista anexa à LC 116/2003 e o sujeito passivo dessa obrigação é o prestador de serviços, ou seja, são tributos distintos e não se confundem. Reitera-se que o requisito de fruição do benefício de dedução de valores da base de cálculo da cooperativa impugnante, previsto no § 12, inciso II, do Art. 115 do CTM, exige, exclusivamente, a comprovação de regularidade do ISS do cooperado e não da taxa do CIM, como fundamenta a autoridade fiscal*";

(iv) que, "*por outro aspecto, o procedimento perpetrado pela autoridade fiscal que excluiu os valores utilizados pela Impugnante para dedução da base de cálculo do ISS, decorrentes de ato tipicamente cooperado, também está em dissonância com o sistema constitucional pátrio, contrariando a Regra Matriz de Incidência Tributária estabelecida tanto no Texto Constitucional, quanto na Lei Complementar nº 116/2003, na Lei nº 5.764/1973 e no Decreto Lei nº 406/68, visto que o ISS não incide sobre os atos praticados pelas cooperativas médicas consistentes no exercício de atividade em prol dos associados que prestam serviços médicos a terceiros*";

(v) que "*a fiscalização se baseia em premissa equivocada quando entende que para a dedução da base de cálculo das despesas dos serviços contratados pela cooperativa relacionados a sua atividade, em toda e qualquer situação a Unimed precisa efetivar a retenção e recolhimento de ISS (Art. 111, I, CTM) e que só após o cumprimento desse requisito poderia realizar a dedução dos valores de sua base de cálculo (Art. 115, § 11, II, c/c § 12, IV)*";

(vi) que "*em determinadas situações os prestadores de serviços contratados pela Impugnante não serão sujeitos passivos de ISS perante o Município do Recife, tendo em vista as seguintes hipóteses: a) quando a Impugnante contratar serviços de terceiros localizados em outros municípios, que, por consequência, recolhem o ISS em município distinto; b) quando contratar serviços de entidades beneficentes que gozam de imunidade tributária; e c) quando contratar com sociedades cooperativas e sociedades de profissionais, que, em razão do § 5º, I, Art. 111 do CTM, não poderá realizar a retenção na fonte do ISS*";

(vii) que "*a legislação municipal que regulamenta o direito da Impugnante de dedução da base de cálculo das despesas dos serviços contratados pela cooperativa relacionados a sua atividade fim, prescrito no Art. 115, § 11, II c/c § 12, IV, do CTM, não exige que a Impugnante retenha o ISS de quem não é sujeito passivo dessa obrigação no Município do Recife, nem tampouco estabelece que nas hipóteses acima relacionadas estaria a Impugnante impedida de exercer o seu direito, pois e assim procedesse estaria a norma eivada de vício de inconstitucionalidade*";

(viii) que "*os valores repassados aos prestadores de serviços contratados pela Impugnante e que estejam relacionados à sua atividade fim não configuram base de cálculo para fins de incidência do ISS, conforme entendimento sedimentado em nosso ordenamento jurídico, inclusive com decisão proferida pelo STF em tese definida com repercussão geral no Tema 581 do RE 651703/PR, com efeito vinculante, o qual reconhece que a base de cálculo do ISS para a Cooperativa de trabalho médico deve incidir somente sobre a taxa de administração, excluídos os valores repassados aos demais prestadores de serviços de saúde (hospitais, clínicas, laboratórios, médicos, etc). Quando estiver configurada a natureza de atos como tipicamente cooperados, restará evidenciada a hipótese de não incidência em relação a atos cooperativos";*

(ix) que, "*nos subitens 7.1.4 e 7.1.4.1 do Termo Final de Fiscalização, a autoridade fiscal utilizou a mesma fundamentação equivocada apresentada no item 7.1.2.1, diferenciando apenas as competências analisadas que aqui se referem ao período de Janeiro/2016 a Dezembro/2016*";

(x) que, "*no subitem 7.1.4.2 do Termo Final de Fiscalização, a autoridade fiscal utilizou a mesma fundamentação equivocada anteriormente apresentada no subitem 7.1.2.2, diferenciando apenas as competências analisadas que aqui se referem ao período de Janeiro/2016 a Dezembro/2016*";

(xi) que "*a Tributação do Intercâmbio mencionada no subitem 7.2 do Termo Final de Fiscalização consiste na tributação da receita advinda de recursos financeiros de outras UNIMED's, localizadas em outros Municípios, para atendimento de beneficiários na cidade de Recife. Hipótese em que o critério material para a incidência de ISS consiste na receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pela contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços médicos, denominado de Taxa de Administração pelo*

Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 875.388-SP) e de Comissão pelo E. Supremo Tribunal Federal (RExt nº 651.703-PR)".

Após a impugnação, a recorrente protocolou petição noticiando a obtenção de decisão liminar nos autos do Agravo de Instrumento nº 0011174-26.2020.8.17.9000, oriundo do Processo nº 0004095-12.2018.8.17.2001, no sentido de "*determinar que o Município do Recife, ora agravado, passe a tributar o ISSQN sobre a atividade desenvolvida pela agravante, na qualidade de Operadora de Plano de Saúde, tão somente sobre a receita auferida entre a diferença do valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, nos termos da tese jurídica fixada em repercussão geral no julgamento do RE 651703/PR pelo STF, Tema nº 581*".

A UFT se manifestou pela procedência da Notificação Fiscal, nos seguintes termos:

(i) que, "*por ocasião da lavratura da Notificação Fiscal em discussão, o art. 189 da Lei Municipal nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991, já não mais vigorava, encontrava-se fora do nosso ordenamento jurídico, revogado pelo artigo 6º da Lei nº 18.673, de 23 de dezembro de 2019*";

(ii) que, "*além do exposto, a empresa em análise foi fiscalizada por esta Prefeitura, a título meramente exemplificativo, nos anos de 1987 (períodos fiscais de 01-1984 a 12-1984, processo 1510112487), 1992 (períodos fiscais 01-1990 a 12-1990, processo 0713824192), 1998 (períodos fiscais 01-1995 a 12-1995, processo 1535783098) e 2000 (períodos fiscais 01-1999 a 12-1999, processo 1543030600)*";

(iii) que "*o fisco municipal, quando do lançamento do imposto devido, excluiu tais períodos* [janeiro de fevereiro de 2015]*, sendo o mês de fevereiro excluído por completo, restando prejudicadas as alegações feitas na presente impugnação sobre esse importante tema que é a decadência*";

(iv) que "*para o profissional autônomo, o CIM, Cartão de Inscrição Municipal, apresenta em seu modelo uma única cobrança de caráter tributário que é explicitado de forma clara e inequívoca no citado documento TRIBUTOS – ISS – AUTÔNOMO – TRIBUTAÇÃO NORMAL, além da cobrança da Taxa de Vigilância Sanitária, quando for o caso. Sendo assim, fica claro que ao utilizar a expressão recolhimento do CIM, CIM em atraso ou qualquer outra semelhante, o fisco está informando que o ISSQN, único tributo cobrado no citado cartão de inscrição, com data de vencimento também explicitada no mesmo, encontra-se em atraso*";

(v) que "*os valores não excluídos da base de cálculo do ISSQN levantado dizem respeito apenas àqueles cujos profissionais médicos não comprovaram o pagamento do ISSQN para os semestres em que prestaram serviços que lhe foram cobrados por intermédio de documento próprio*";

(vi) que "*o Município do Recife, não podendo legislar além do seu território, jamais poderia obrigar ou mesmo autorizar a retenção na fonte do ISSQN que não lhe pertence, tanto que não há registro na nossa legislação nesse sentido. Tampouco poderia o nosso município autorizar a dedução da base de cálculo referente a uma parcela de valores que seriam objeto de tributação por outro município*".

O julgador de primeira instância solicitou subsídios à Procuradoria do Município do Recife, "*a fim de que seja informado se a UNIMED RECIFE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, inscrita no CNPJ sob o nº 11.214.624/0001-28, ingressou com ação judicial em face do Município do Recife, em especial questionando alguma disposição prevista na Lei 17.240, de 7 de julho de 2006, que acrescentou ao artigo 115 do Código Tributário do Município do Recife os §§ 11, 12 e 13*".

A Procuradoria do Município do Recife confirmou "*a existência da ação nº 004095-12.2018.8.17.0001 (em anexo) ajuizada pela UNIMED RECIFE COOPERATIVA DE TRABALHO em face desta Edilidade, objetivando o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 115, § 12 e 13 do CTM*".

Foi proferida decisão de primeira instância considerando prejudicada a análise da defesa, em razão do disposto no art. 70, IV, do Regulamento do CAF:

EMENTA: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO INCIDENTE SOBRE RECEITA DECLARADA. JUDICIALIZAÇÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE MÉRITO. ARQUIVAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1. O ingresso em juízo, havendo identidade de partes e de matéria, põe fim ao contencioso administrativo, conforme expressa disposição do artigo 70 do Decreto 28.021/2014
2. Arquive-se o processo.
3. Decisão **não sujeita a reexame necessário** pelo Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, *ex vi* do art. 221 da Lei n.º 15.563/91.

137

H

Ouve a interposição de recurso voluntário pela recorrente, reiterando as razões de defesa da impugnação, em especial a necessidade de observância à tese fixada pelo STF no julgamento do RE 651703/PR, submetido à sistemática da repercussão geral, e à jurisprudência do STJ.

Posteriormente, a recorrente solicitou o aditamento do recurso voluntário, defendendo a inaplicabilidade do art. 70, IV, do Regulamento do CAF.

Esta segunda instância do CAF deu parcial provimento ao recurso voluntário, para determinar o retorno dos autos à primeira instância, a fim de que fossem analisados exclusivamente os fundamentos não discutidos na referida ação judicial.

Sobreveio nova decisão de primeira instância, julgando procedente a Notificação Fiscal:

EMENTA: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. COOPERATIVAS. PROCEDÊNCIA.

1. O §2º do artigo 150-A da Lei 15.563/91, que passou a regulamentar a figura da Primeira Fiscalização após a revogação do artigo 189 da mesma Lei, restringe o benefício ao prazo de dois anos da inscrição.
2. Não há que se falar em decadência quando o lançamento se refere a competências que estão dentro do prazo previsto no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, caso exista recolhimento, e no inciso I do artigo 173, quando não houver.
3. O pagamento do ISS é efetuado através do número de inscrição no "CIM", não estando esse cadastro vinculado apenas a contribuintes de taxas.
4. Em havendo descumprimento dos requisitos presentes no §12 do artigo 115 da Lei 15.563/91 não é possível efetuar-se o abatimento do ISS das cooperativas.
5. Lançamento procedente.
6. Decisão não **sujeita a reexame necessário** pela Segunda Instância, *ex vi* do art. 221 da Lei n.º 15.563/91.

Foi interposto novo recurso voluntário pela recorrente, sustentando:

(i) que "*no contexto dos fatos analisados na presente notificação fiscal, seria razoável a implementação de uma orientação intensiva ao invés da efetivação do Termo de Lançamento, pelos seguintes argumentos: a uma, porque o Termo de Início da Fiscalização iniciou ainda na vigência do regulamento anterior (art. 189 do CTM); a duas, porque o período analisado na ação fiscal (2015 e 2016) também estava sob o manto da norma originária; a três, porque a matéria discutida no processo administrativo é de grande complexidade e comporta entendimento divergente dentro da própria administração pública; a quatro, porque a requerente sempre cumpriu com todas as suas obrigações tributárias perante o Fisco Municipal, estando qualificada entre os (06) seis maiores contribuintes do Município do Recife; a cinco, porque a exigência do ISS sob parâmetros incertos onerosa excessivamente o contribuinte e impossibilita a continuidade do parcelamento especial existente com o Fisco Municipal, visto que é desconstituído com a inscrição do crédito tributário em dívida ativa*";

(ii) que "*a fundamentação utilizada para a efetivação do lançamento tem como premissa apenas a 'ausência de comprovação de adimplemento do CIM do médico cooperado', que se refere, de certeza, ao adimplemento da Taxa Mercantil exigida de forma semestral, única comprovação apresentada. Da leitura do referido*

fundamento não há como concluir de forma diversa, nem como presumir que a intenção da autoridade fiscal era demonstrar a inadimplência do ISSQN";

(iii) que "*em que pese a legislação municipal (§ 11 e § 12 do Art. 115 do CTM) estabelecer como requisito de dedutibilidade do ISS da Cooperativa a necessidade de retenção na fonte do ISS devido ao Município do Recife pelo prestador de serviços, este requisito só pode ser exigido quando o serviço considerado/analisado constituir hipótese de incidência do ISS, do contrário restaria configurada uma obrigação impossível*";

(iv) que "*em determinadas situações, a retenção e recolhimento de ISS dos prestadores de serviços que exercem atividades relacionadas à atividade fim da Cooperativa, ora Recorrente, mostrar-se-iam impossíveis, quais sejam: a) quando a Cooperativa contratar serviços de terceiros localizados em outros municípios que, por consequência, recolhem o ISS em município distinto; b) quando contratar serviços de entidades beneficentes que gozam de imunidade tributária; c) quando contratar com sociedades cooperativas e sociedades profissionais, que, em razão do § 5º, I, do Art. 111 do CTM, não poderá realizar a retenção na fonte do ISS*";

(v) que "*da análise dos demonstrativos dos débitos supra colacionados* [pelo julgador de primeira instância]*, não há como compreender os parâmetros utilizados para identificar se a referida quantia está relacionada aos fundamentos dos lançamentos ora contestados, pois não é possível identificar a forma de apuração da base de cálculo*".

A UFT declarou não se opor à nova decisão de primeira instância.

Posteriormente, com fundamento no princípio da verdade material, foi oportunizada ao contribuinte a possibilidade de prestar esclarecimentos e juntar novos documentos.

Após a manifestação do contribuinte, foi aberto prazo à UFT, tendo esta, preliminarmente, informado que o contribuinte teria solicitado o aditamento da petição inicial do Processo nº 0004095-12.2018.8.17.2001, referindo-se especificamente às Notificações Fiscais nºs 07.12946.9.20, 07.12745.3.20, e 07.12958.7.20, 07.14910.021, 07.14933.0.21, 07.15089.8.21, 07.15125.4.21, 07.15126.0.21, e 07.15134.3.21, questionando as bases de cálculo adotadas pela fiscalização para fins de lançamento de ofício.

O contribuinte peticionou renunciado ao prazo "*para interposição e impugnação à manifestação apresentada pela auditoria fiscal, tendo em vista que os autos se encontram maduros para julgamento*".

É o relatório.

C.A.F. Em 12 de março de 2025.

RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS
RELATOR

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.12958.7.20
RECORRENTE: UNIMED RECIFE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL – JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – JOÃO ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS

VOTO DO RELATOR

Delimitação do objeto do presente julgamento – Matérias discutidas no Processo nº 004095-12.2018.8.17.0001 – Incidência do art. 70, IV, do Regulamento do CAF – Encerramento do contencioso administrativo tributário:

Conforme relatado, os autos retornam a esta segunda instância por força de anterior acórdão, que havia reconhecido a incidência **parcial** do art. 70, inciso IV, do Regulamento do CAF, para extinguir o contencioso administrativo **especificamente** em relação às matérias que estavam sendo discutidas nos autos do Processo nº 004095-12.2018.8.17.0001.

Naquela oportunidade, ficou assentado que os **apenas** fundamentos relativos à inconstitucionalidade dos requisitos impostos pelos §§ 12 e 13 do art. 105 do CTMR, para efeito de dedutibilidade de valores na base de cálculo do ISS de sociedades cooperativas, estavam sendo debatidos no Processo nº 004095-12.2018.8.17.0001.

Por sua vez, ficou ressalvada a possibilidade de discussão administrativa dos demais fundamentos de defesa, à época alheios ao Processo nº 004095-12.2018.8.17.0001:

> **(i)** direito ao benefício da primeira fiscalização;
> **(ii)** decadência dos débitos relativos às competências de janeiro e fevereiro de 2015;
> **(iii)** nulidade e/ou improcedência da notificação fiscal, em razão da alegada imprestabilidade do CIM para comprovar a adimplência dos cooperados;
> **(iv)** nulidade e/ou improcedência da notificação fiscal, em razão da alegada inobservância das situações em que não é possível à recorrente efetuar a retenção do ISS na fonte, seja porque os prestadores de serviço contratados não são sujeitos passivos do ISS, seja por se tratarem de sociedades cooperativas ou de sociedade de profissionais.

Em cumprimento a esse primeiro acórdão, o processo foi devolvido à primeira instância do CAF, que julgou procedente a Notificação Fiscal.

Na sequência, a recorrente Unimed ingressou com novo recurso voluntário, onde renovou os fundamentos relativos ao benefício da primeira fiscalização (**i**), à imprestabilidade do CIM (**iii**) e à exigência de retenção do ISS em relação a prestadores que não são contribuinte do ISS (**iv**). Por outro lado, absteve-se a recorrer de reiterar a alegação de decadência (**ii**).

Ocorre que, após o primeiro julgamento havido nesta segunda instância, datado de 7 de dezembro de 2021, o contribuinte voltou a se manifestar nos autos do Processo nº 004095-12.2018.8.17.0001, impugnando as bases de cálculo adotadas pela fiscalização nas Notificações Fiscais nºs 07.12946.9.20, 07.12745.3.20, e 07.12958.7.20, 07.14910.021, 07.14933.0.21, 07.15089.8.21, 07.15125.4.21, 07.15126.0.21, e 07.15134.3.21.

Essa nova impugnação foi baseada, dentre outros fundamentos, na inexigibilidade de retenção na fonte em relação aos prestadores de serviço que não são contribuintes do ISS.

Nas palavras do contribuinte:

> O **inciso IV, §12, c/c § 13, do art. 115 do CTM,** estabelece como requisito de dedutibilidade do ISS da Cooperativa a necessidade de retenção na fonte do ISS devido ao Município do Recife pelo prestador de serviços, contudo este requisito **só poderia ser exigido quando o serviço considerado/analisado constituísse hipótese de incidência do ISS para o Município do Recife, do contrário restaria configurada uma obrigação impossível.**
>
> Isto porque, em determinadas situações, **a retenção e recolhimento de ISS dos prestadores de serviços que exercem atividades relacionadas à atividade fim da autora, mostrar-se-iam impossíveis, quais sejam:**
>
> **a)** quando a autora/cooperativa contratar serviços de terceiros localizados em outros municípios que, por consequência, possuem sujeito ativo distinto;
>
> **b)** quando contratar serviços de entidades beneficentes que gozam de imunidade tributária; e
>
> **c)** quando contratar com sociedades cooperativas e sociedade de profissionais, que, em razão do § 5º, I, Art. 111 do CTM, não poderá realizar a retenção na fonte do ISS.

> Na prática, o Município Réu vem impedindo a dedução dos valores repassados aos prestadores de serviços da autora que não sejam contribuintes do ISS em Recife, conforme se verifica das Notificações Fiscais que estão pendentes de julgamento no CAF, quais sejam: **Notificações Fiscais de nº: 07.12946.9.20; nº: 07.12745.3.20; e nº: 07.12958.7.20, referente aos anos de 2015 e 2016; e Notificações Fiscais nº 07.14910.021; nº 07.14933.0.21; nº 07.15089.8.21; nº 07.15125.4.21; nº 07.15126.0.21; e nº 07.15134.3.21, referente aos anos de 2017 e 2018.**

Considerando essa nova petição judicial do contribuinte, superveniente ao primeiro julgamento realizado por esta segunda instância, entendo que o art. 70, IV, do Regulamento do CAF passou a ser aplicação também em relação ao fundamento acima transcrito.

Passo à análise dos demais fundamentos suscitados no recurso voluntário.

Decadência parcial do lançamento – Ausência de impugnação no recurso voluntário – Manifestação de concordância da parte recorrente – Incidência do art. 70, V, do Regulamento do CAF – Encerramento do contencioso administrativo tributário:

A alegação de decadência parcial, cuja análise havia sido devolvida à primeira instância, não foi suscitada pela recorrente em seu segundo recurso voluntário, tendo ela expressamente reconhecido que o lançamento foi realizado dentro do prazo legal.

Nas palavras da recorrente:

> Contudo, a Administração Fazendária comprovou que o crédito tributário exigido no Auto de Lançamento teve **início apenas no mês de Março/2015**, por conseguinte, estaria afastada a exigência de crédito tributário sobre o período decaído.
>
> Neste contexto, tendo em vista que no período de 01/01/2015 e 13/02/2015 não houve exigência de crédito tributário, não há que se acolher o pedido de extinção do crédito pela decadência desse período, pois, concretamente, não houve exigência indevida neste aspecto.

Aplicável, portanto, o art. 70, V, do Regulamento do CAF, segundo o qual põe fim ao contencioso administrativo tributário "*a manifestação de concordância, na parte respectiva ou no todo, com as alegações da parte ou com a decisão proferida em Primeira ou Segunda Instância*".

Desrespeito ao benefício da primeira fiscalização – Notificação fiscal lavrada após a revogação do art. 189 do CTMR – Norma de direito processual – Aplicabilidade imediata aos procedimentos em curso, ressalvados apenas os atos processuais já praticados:

O contribuinte sustenta que deve ser aplicada a redação histórica do art. 189 do CTMR, uma vez que a sua revogação pela Lei nº 18.671/2019 se deu após o início do procedimento de fiscalização.

Sem razão o contribuinte.

O art. 189 do CTMR dispunha que, "*identificado o descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória na primeira fiscalização realizada após a inscrição do estabelecimento pertencente ao sujeito passivo, este será orientado a regularizar a situação no prazo de trinta dias*".

Como se observa, um dos critérios para a incidência da norma era a identificação de que alguma obrigação tributária foi descumprida, circunstância esta que apenas é materializa quando do encerramento da fiscalização, e não no seu início.

Tratando-se de norma de natureza processual, deve ser assegurada a sua aplicação imediata aos procedimentos em curso, ressalvados apenas os atos processuais já praticados.

Considerando que, por ocasião da lavratura das notificações fiscais, o art. 189 do CTMR já havia sido revogado, não há que se cogitar da sua aplicação em favor do contribuinte, ainda que o procedimento de fiscalização tenha sido instaurado e que os fatos geradores fiscalizados tenham sido praticados na vigência de sua redação histórica.

Quanto aos demais argumentos trazidos pelo contribuinte (elevada complexidade da matéria, ser um dos maiores contribuintes do Município e impossibilidade de honrar parcelamentos vigentes), reputo-os irrelevantes para efeito de definição da norma processual aplicável ao caso, ao menos nesta instância administrativa.

Segregação dos valores devidos com base nos fundamentos que foram devolvidos à primeira instância – Ausência de amparo legal para a pretensão:

Afasto por igual a alegação de que caberia ao julgador ter segregado, nos demonstrativos de débitos apresentados, as parcelas dos débitos correspondentes a cada um dos fundamentos que foram devolvidos para a análise em primeira instância.

A pretensão doa contribuinte carece de qualquer amparo legal. Inexiste na legislação a necessidade da referida segregação. Evidentemente, cabe ao contribuinte mensurar o potencial benefício econômico decorrente do acolhimento de um ou mais fundamentos por ele invocados.

Nesse sentido, tendo a decisão de primeira instância mantido integralmente as Notificações Fiscais, reputa-se adequado que os demonstrativos de débitos indiquem a totalidade dos valores mantidos, atualizados até a data do julgamento.

Dedutibilidade dos valores repassados aos cooperadores – Necessidade de comprovação do recolhimento do ISS devido pelo cooperado na competência imediatamente anterior – Reversão da glosa em relação aos valores repassados aos cooperados que não são contribuintes do Município do Recife:

O art. 115, "caput" e § 1º, do CTMR estabelece que "*a base de cálculo do imposto é o preço do serviço"*, assim considerado "*tudo o que for devido, recebido ou não, em consequência da sua prestação, a ela se incorporando os valores acrescidos e os encargos de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros*".

Tratando-se de serviços prestados por sociedade cooperativas, o § 11 do art. 115 do CTMR autoriza que sejam deduzidos da base de cálculo do ISS os valores repassados aos cooperados em decorrência dos serviços que prestam, assim como as despesas relativas aos serviços contratados pela cooperativa com vinculação direta à sua atividade fim, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos nos §§ 12 e 13 do mesmo preceito:

> "§ 11. Quando se tratar de serviços prestados por sociedades organizadas sob a forma de cooperativa, fica autorizada a dedução no valor da base de cálculo:
> I – dos valores repassados aos cooperados das sociedades cooperativas, decorrentes dos serviços por eles prestados, resultantes dos contratos celebrados pelas cooperativas singulares, federações, centrais e confederações;
> II – das despesas relativas a serviços contratados pela cooperativa que estejam diretamente vinculados a sua atividade fim;
> § 12. São requisitos para a dedução a que se refere o parágrafo anterior:
> I – estar a sociedade cooperativa regularmente constituída na forma da legislação específica.
> II – não ficar caracterizada fraude à legislação trabalhista mediante a dissimulação de relação de emprego entre a cooperativa e os seus cooperados.
> III – no caso do inciso I do parágrafo anterior, comprovar a cooperativa o recolhimento do ISSQN de competência do Município do Recife, cujo sujeito passivo seja o cooperado, relativo à competência imediatamente anterior ao mês de repasse.
> IV – no caso do inciso II do parágrafo anterior, efetuar a cooperativa a retenção na fonte do valor do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – devido ao Município do Recife pelo prestador de serviços e o seu recolhimento.
> § 13. Em não havendo a comprovação a que se referem os incisos III e IV do parágrafo anterior, não se considerará, para efeitos de apuração da base de cálculo, as deduções permitidas no parágrafo onze".

Superada a tese da inconstitucionalidade dos requisitos acima elencados, a ser apreciada oportunamente na via judicial, o contribuinte defende que o lançamento seria nulo por considerado como condição da dedutibilidade dos valores repassados aos cooperados o adimplemento do CIM, requisito este que, no seu entender, não encontraria previsão na legislação tributária municipal.

A alegação não merece acolhida.

Conforme exposto pelo julgador de primeira instância, CIM nada mais é do que a abreviação de "*Cartão de Inscrição Municipal*", sendo a referida sigla empregada para denotar a inscrição de determinada contribuinte perante o cadastro oficial do Município do Recife. Daí o esclarecimento prestado pela autoridade lançadora, no sentido de que, "*ao utilizar a expressão recolhimento do CIM, CIM em atraso ou qualquer outra semelhante, o fisco está informando que o ISSQN, único tributo cobrado no citado cartão de inscrição, com data de vencimento também explicitada no mesmo, encontra-se em atraso*".

É bem verdade que o referido esclarecimento apenas foi trazido aos autos pela autoridade lançadora após a impugnação da recorrente. No entanto, a simples leitura do Termo de Final de Fiscalização já era suficiente para entender que a glosa das deduções realizadas pela recorrente se deveu à ausência de pagamento do ISS pelos médicos cooperados.

Com efeito, logo após pontuar que "*a legislação tributária municipal* [...] *estabelece, como requisito para a dedução, que o cooperado esteja adimplente com o ISS do Município* do Recife", o Termo Final de Fiscalização expõe as alterações promovidas na sistemática de tributação dos profissionais autônomos, em razão da edição do Decreto nº 28.899/2015 (que "*regulamenta os procedimentos os procedimentos de lançamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, incidente sobre a prestação de serviços de profissionais autônomos"*).

Não havia, portanto, margem para dúvida razoável, sobretudo quando os valores devidos por cada médico cooperado foram discriminados, um a um, pela autoridade lançadora, nos Anexos que integram as Notificações Fiscais.

Por outro lado, restou comprovado nos autos que a fiscalização considerou indedutíveis valores repassados aos médicos cooperados que sequer eram contribuintes do Município do Recife, o que destoa da regra do art. 115, § 12, III, do CTMR.

Tenho que a melhor interpretação para o art. 115, § 12, III, do CTMR é de a que a exigência de prova de regularidade fiscal se refere aos cooperados que estão sujeitos ao recolhimento do ISS perante o Município do Recife.

Assim penso por duas razões: primeiro, porque, como expus por ocasião do julgamento do anterior recurso voluntário, compreendo que os requisitos foram criados pelo legislador com o objetivo de otimizar a arrecadação e evitar a evasão de tributos, e não com o propósito de onerar as cooperativas; e, segundo, porque entendo que o § 12 deve ser interpretado com base no § 11, que o antecede, e não o inverso.

Nessa linha, em não sendo devido ISS ao Município do Recife pelo médico cooperado, deve ser considerada válida a dedução dos valores a ele repassados pela cooperativa.

Ressalto que a dedutibilidade de tais valores foi reconhecida pela própria UFT, em recente manifestação protocolada na Notificação Fiscal nº 07.12745.3.20:

> Inicialmente, esta UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS MERCANTIS entendeu que, nos casos de médicos cooperados estabelecidos em outros municípios, a dedução dos valores repassados pela UNIMED Recife a estes, não seria condizente com a legislação tributária municipal, haja vista que não seria possível o cumprimento do requisito estabelecido no Art. 115, § 12, inciso III, da Lei n. 15.563/91, a saber, a necessidade do médico cooperado estar adimplente com o ISS devido ao município do Recife. Logo, não consideramos como valores passíveis de dedução os recursos repassados a médicos cooperados de outros municípios.
>
> Ocorre que, analisando as decisões mais recentes do Conselho Administrativo Fiscal, reconsideramos este posicionamento para permitir que os valores repassados aos cooperados estabelecidos, a época do lançamento, em outros municípios possam ser deduzidos da base de cálculo do imposto devido, tendo em vista que o ISS destes cooperados não é devido à Prefeitura do Recife, logo, não cabe a verificação da adimplência com o nosso município.
>
> Em pesquisa na base de dados cadastrais da Prefeitura do Recife verificou-se que alguns médicos cooperados nunca tiveram registro como contribuintes do município do Recife, o que nos leva a crer que estes estão inscritos como contribuintes de outros municípios. Conferir a lista destes profissionais no **Anexo 02** desta manifestação.
>
> Também foi observado que alguns médicos cooperados estavam com suas inscrições no município do Recife em situação de baixa antes do ano de 2015, ou seja, não mais atuavam na nossa circunscrição a partir do deste ano. Esta relação de médicos encontra-se no **Anexo 03** desta manifestação.
>
> Ainda há outra situação, médicos que iniciaram suas atividades no município do Recife após o ano de 2016, neste caso é possível concluir que eles não eram contribuintes do ISS devido ao município do Recife nos anos de 2015 e 2016. Conferir a lista com estes cooperados no **Anexo 04.**
>
> Ante o exposto, este órgão lançador propõe que todos os valores repassados aos médicos contantes das listas dos **anexos 02, 03 e 04** sejam considerados como dedutíveis da base de cálculo do valor de ISS devido a pagar pela UNIMED RECIFE, haja vista que estes não estavam estabelecidos, à época, em nosso município. Isso acarreta a mudança dos valores presentes nos **anexos 16** (páginas 607-628 do DOC ID 02) e **22** (páginas 738-874 do DOC ID 02) do Termo Final de Fiscalização do processo **712745320** para novos valores presentes nos **anexos 05 e 06** desta manifestação.
>
> Como consequência da alteração dos anexos 16 e 22 do Termo Final de Fiscalização, faz-se necessária a revisão dos valores devidos de ISS presente nos **Anexos 27** (páginas 958-960 do DOC ID 02) e **29** (páginas 964-966 do DOC ID 02) do Termo Final de Fiscalização do processo **712745320** para novos valores presentes nos **anexos 07 e 08** desta manifestação.

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para reconhecer a dedutibilidade dos valores repassados pela Unimed aos médicos cooperados que não eram contribuintes do Município do Recife.

Remetam-se os autos à UFT para a elaboração de novo demonstrativo de débito, em conformidade com o resultado do presente julgamento.

É o voto.

C.A.F. Em 20 de março de 2025.

RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS
RELATOR