



**MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**  
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO  
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

---

**PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO:** 626541 (apenso 615529)

**IMPUGNANTE:** JUSTI KALO SERVIÇOS MÉDICOS LTDA

**OBJETO:** Julgamento de 1ª Instância - Notificação Fiscal ISS 412319

**DECISÃO**

**1. RELATÓRIO**

Trata-se de impugnação à notificação de lançamento nº. 412319 (ação fiscal nº. 203/2021) para pagamento de ISS, referente ao período fiscalizado de 01/01/2016 a 31/12/2020.

Em sede de preliminar, argumenta a impugnante sua ilegitimidade passiva tendo em conta que, apesar de a empresa ter seus atos constitutivos registrados na JUCESC em janeiro de 2017, apenas em junho do referido ano iniciou suas atividades; sendo até junho/2017 o ISS recolhido sob a forma fixa pelo profissional autônomo.

No mérito, aduz a ilegalidade e indevida cobrança, pelos seguintes fundamentos:

- a) existência de vícios material do lançamento ao utilizar o procedimento de arbitramento, ante a existência de erros na apuração do critério quantitativo, inclusão na base de cálculo de cirurgias que não chegaram a ocorrer e procedimentos de retoque não são cobrados pela clínica;
- b) do não cabimento da multa qualificada de 100%, pugnano aplicação do patamar previsto no inciso II, do art. 78 do CTN (mínimo de 3%, máximo de 30%), correspondente à evasão fiscal.



**MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**  
**PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**  
**AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

---

Encaminhada as razões de impugnação ao autor do ato impugnado para revisão ou apresentação de réplica (art. 143 do Código Tributário Municipal – LC nº 287/2018), restou acolhida a preliminar arguida, com a exclusão da base de cálculo dos serviços prestados anteriormente a junho de 2017; no mérito, opinou a autoridade fiscal pela manutenção dos critérios utilizados para o arbitramento e da multa de 100% sobre o débito monetariamente corrigido, ante a conduta de sonegação; porém, revisto o lançamento, com a exclusão da base de cálculo das cirurgias que não chegaram a ocorrer e procedimentos de retoque não cobrados.

Apresentado novo cálculo com os valores revistos, a base imponible passou de R\$ 1.183.695,00 para R\$ 821.276,09, correspondente à exação de R\$ 43.017,03 (alíquota de 2%), com acréscimos de correção, juros e multa 100%.

É o relatório.

Passo a decidir.

## **2. DA FUNDAMENTAÇÃO**

Tendo em conta a revisão do lançamento pela autoridade fiscal (exclusão da base de cálculo dos serviços prestados anteriormente a junho de 2017, das cirurgias que não chegaram a ocorrer e procedimentos de retoque), e por entender legítimos seus atos (art. 62, do CTM), deixo de adentrar novamente na análise dos referidos fatos que ensejam a revisão.

Passo, assim, à análise das demais teses da impugnação, quais sejam, existência de vício na utilização da base de cálculo por arbitramento e não cabimento da multa qualificada, conforme se passa a expor:



**MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**  
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO  
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

---

**a) Da técnica de arbitramento**

O art. 148 do Código Tributário Nacional (reproduzido no art. 61 do CTM) trata do arbitramento como uma técnica a ser utilizada para definir a base de cálculo do tributo, quando forem omissos ou não mereçam fé as declarações ou documentos do contribuinte.

*In verbis:*

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Em sua peça a impugnante discorre que: *“Em função da ausência de declaração de parte dos serviços prestados no período, a Fiscalização oficiou o contribuinte, questionando acerca da existência de tabela de preços para as cirurgias que costuma realizar. O contribuinte, cientificado, respondeu de forma negativa, já que a definição dos valores devidos é feita de forma individualizada e considerando as necessidades de cada paciente.”*

Fica claro que a impugnante não nega a ocorrência da prestação dos serviços e nem a negativa de apresentação ao fisco da tabela de preços para as cirurgias que realiza, insurgindo-se apenas em relação aos valores arbitrados.

Nesse passo, em relação aos valores arbitrados, analisando o procedimento fiscal, denota-se que o fisco diligenciou junto ao Hospital o nome dos procedimentos realizados pela Impugnante, uma vez que sequer a “discriminação dos serviços”, o que no caso, corresponderia ao procedimento realizado, constava das notas fiscal, sendo apenas



**MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**  
**PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**  
**AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

---

referido genericamente “serviços médicos”, bem como diligenciou nos valores praticados em procedimentos idênticos no mesmo Hospital. A partir disso, chegou-se ao valor médio dos serviços, servindo de parâmetro para a notificação de lançamento.

Fica evidente que o critério utilizado é razoável e próximo do real quando o auditor tributário demonstra em sua réplica que, caso utilizada a opção mínima da impugnante de média R\$ 7.455,00, a base de cálculo seria até maior; saltando de R\$ 1.183.695,00 para R\$ 1.394.085,00.

Em conclusão, tendo o contribuinte optado por não demonstrar o verdadeiro preço do serviço, certamente da forma como melhor lhe convém, e não havendo prova da abusividade dos valores arbitrados, ao contrário, a nítido alcance do real valor da base de cálculo, inexistem vícios no lançamento.

**b) Da imputação da multa de 100% - prática de sonegação de tributo**

Sustenta a impugnante que a “simples omissão” de receita não pode acarretar a multa qualificada em 100%.

O Código Tributário Municipal (LC 287/2018), em seu art. 78, com redação anterior a dada pela LC nº. 424/2021, ao tratar da multa de mora por falta de pagamento do tributo no prazo legal, assim, dispõe:

Art. 78. A falta de pagamento no prazo legal de tributo municipal, bem como de débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Municipal, sujeitará o contribuinte à multa de mora, a ser calculada sobre o valor do débito corrigido monetariamente:



**MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**  
**PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**  
**AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

---

I - de 0,083% (zero vírgula zero oitenta e três por cento) ao dia, até atingir o limite de 15%, quando recolhido espontaneamente ou decorrente de notificação de decisão administrativa;

II - de 3% (três por cento) ao mês, até atingir o limite de 30%, quando se referir a débitos lançados através de notificação fiscal, proveniente de evasão fiscal;

III - de 100% (cem por cento) quando se referir a débitos lançados através de notificação fiscal, proveniente de fraude e/ou omissão que visem à sonegação de tributos.

Verifica-se do inciso III, a imputação de multa de 100% não decorre de mera omissão, mas som de omissão que vise à sonegação de tributo.

No presente caso, a autoridade fiscal em sua réplica justifica claramente as razões que levaram ao entendimento da ocorrência de sonegação. *In verbis*:

**3. DA FRAUDE, DOLO OU SONEGAÇÃO**

Restou indubitável a atuação dolosa e tendente à sonegação por parte da empresa fiscalizada. Durante o último quinquênio a contribuinte prestou serviços ostensivamente sem emissão de documentos fiscais e sem qualquer escrituração referente a tais prestações. Ainda que alegue não ter tido intenção de lesar o fisco - nos termos pacificados pelo Eg. STJ (AgRg no AREsp 1585440/SP) - a conduta de sonegação fiscal prescinde de dolo específico, sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico consistente na omissão voluntária do recolhimento.

Ainda, quanto à decadência, aplica-se o disposto no §4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual, nos casos de dolo, fraude ou simulação, o prazo para homologação não conta da ocorrência do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o ançamento poderia ter sido efetuado, seguindo a regra geral prevista no Art. 173, I, do CTN, conforme determina a Súmula 555 do Eg. Superior Tribunal de Justiça, vg:

Súmula 555. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.



**MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**  
**PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**  
**AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

Ainda, em sua réplica:

**1.3. DA MULTA QUALIFICADA**

Conquanto já recorrido no “Anexo I” da Ação Fiscal, a notificação de lançamento decorreu de sonegação fiscal; outrossim, quanto a multa, há de se diferenciar as espécies/classificações de sanções que podem ser aplicadas no curso de processos administrativos fiscais, e, para este fim, com amparo na melhor doutrina, as multas tributárias podem ser classificadas em moratória, de ofício ou isolada, vg:

As **multas moratórias** constituem penalidades aplicadas em razão do simples atraso no pagamento de tributo. As **multas de ofício** são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo, mediante omissão ou fraude. As multas isoladas, por sua vez, são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo.<sup>2</sup>

(Grifos nossos).

Malgrado a impugnante classifique a sanção que originou o auto de infração como “multa moratória”, trata-se de “multa de ofício” e que se relaciona exclusivamente com o ato de não pagar tributo, mediante omissão ou fraude. Não há como furtrar-se deste entendimento; durante o último quinquênio a contribuinte prestou serviços ostensivamente sem emissão de documentos fiscais e sem qualquer escrituração referente a tais prestações – **foram 180 procedimentos realizados sem emissão de notas fiscais**, não se tratando de simples omissão decorrente de erro escusável.

Portanto, nos ditames da própria Lei Federal nº4.502/64 (mencionada pela impugnante), é de clareza hialina a correspondência fática verificada entre a conduta verificada no processo e o disposto no inciso I, do art. 71 daquela norma, quando conceitua a sonegação:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; [...]

Advirta-se que a emissão de documentos fiscais é fato jurídico tão relevante que sua omissão está tipificada como crime contra a ordem tributária (inciso V do art. 1º da Lei nº 8.137/90); portanto, não há como concordar com os argumentos de contribuintes que reiteradamente infringem a legislação tributária para suprimir a tributação incidente sobre suas atividades.

Neste ponto, as autoridades responsáveis pelo lançamento se posicionam manifestamente pela manutenção da multa nos moldes em que foi originalmente lançada. Não há qualquer possibilidade de tratar o caso *sub examine* como uma simples omissão decorrente de erro escusável. Foram anos auferindo rendimentos sem o pagamento de tributos, deixando de escriturar notas fiscais, prejudicando o fisco municipal e o mercado concorrencial.

Por fim, caso o Julgador entenda pela aplicabilidade integral do disposto nesta manifestação, junta-se aos autos a planilha de cálculos com os valores que seriam aplicados por ocasião da revisão do lançamento, com fulcro no inciso VIII, do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

FELIPE BORUSIEWICZ TAVARES  
Assinado de forma digital por  
FELIPE BORUSIEWICZ TAVARES  
Dados: 2021.12.13 10:25:57 -03'00'

FELIPE BORUSIEWICZ TAVARES  
Auditor Fiscal da Receita Municipal  
Matrícula 57.257

PEDRO GIRONDI LOPES  
Assinado de forma digital por PEDRO GIRONDI LOPES  
Dados: 2021.12.13 10:25:57 -03'00'

PEDRO GIRONDI LOPES  
Auditor Fiscal da Receita Municipal  
Matrícula 57.244



**MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**  
**PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**  
**AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

---

De acordo com a explicitação fiscal, não há como se acreditar em mera omissão, mas sim de procedimento fraudulento, com intenção de dolosa de causar efetiva lesão à ordem tributária, o que ensejaria até mesmo representação fiscal de ação penal junto ao Ministério Público.

Nesse ínterim, a omissão deliberada em recolher o tributo devido – frisa-se 180 procedimentos sem emissão de notas fiscais – claramente constitui sonegação, apta a atrair a aplicação do inciso III do art. 78 do Código Tributário Municipal, com aplicação de multa de mora de 100%, a ser calculada sobre o valor do débito.

Nesse sentido, é também o entendimento jurisprudencial:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. INVIABILIDADE DE REDISSCUSSÃO NO JUÍZO PENAL. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. 1. **Exige o crime de sonegação tributária conduta ativa ou de relevante omissão para a consciente supressão - total ou parcial - de tributos. Verifica-se perfeitamente a subsunção do comportamento à norma incriminadora, afrontando o bem jurídico protegido pelo tipo legal.** 2. O termo inicial da prescrição da ação dos crimes materiais previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 e no art. 337-A do CP é a data da consumação do delito, que, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, corresponde à data da constituição definitiva do crédito tributário (Súmula Vinculante nº 24 do STF). 3. Considerando que o crédito tributário restou definitivamente constituído em 02/08/2016, a denúncia foi recebida em 17/01/2018 e a sentença penal condenatória foi publicada em 16/11/2018, não há falar em prescrição da pretensão punitiva do Estado, seja pela pena em abstrato, seja pela pena em concreto. 4. A jurisprudência dominante manifesta-se no sentido de que eventuais vícios na constituição do crédito tributário são, em princípio, examináveis na competente via administrativa e/ou cível (âmbito judicial), não competindo ao juízo criminal imiscuir-se na matéria. 5. No delito previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, o dolo é



**MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**  
**PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**  
**AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

---

genérico. Sendo prescindível um especial fim de agir, o elemento subjetivo decorre da intenção de suprimir o pagamento de tributos, o que restou, à evidência da materialidade e da autoria delitivas, demonstrado na espécie. 6. Comprovados a materialidade, a autoria e o dolo, e ausentes causas excludentes da ilicitude ou da antijuridicidade, impõe-se a manutenção da condenação do réu pela prática do delito previsto no artigo 1º, I, da Lei nº 8.137/90. 7. Inviável a redução do valor da prestação pecuniária, fixada no patamar mínimo pelo juízo a quo. (TRF4, ACR 5014799-37.2017.4.04.7107, SÉTIMA TURMA, Relator LUIZ CARLOS CANALLI, juntado aos autos em 03/12/2019)

Insta salientar que as decisões do Superior Tribunal Federal caminham no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade só se revela **nas multas arbitradas acima do montante de 100%** (AI 838.308- AgR e RE 748.257-AgR), o que não é o caso da legislação municipal de Criciúma.

Por todo o exposto, e diante da acuidade da manifestação fiscal, acolho os fundamentos das razões de decidir, mantenho a Notificação Fiscal nº 412319, com as devidas revisões posteriores, conforme réplica.

### **3. DECISÃO**

Ante todo o exposto, **julgo improcedente a impugnação** oposta, mantendo hígido o lançamento de ISS, representado pela Notificação nº 412319, com as devidas revisões posteriores, conforme réplica.

Notifique-se a impugnante do resultado desta decisão, nos termos dos arts. 154 e 155 da LC 287/2018, c/c art. 33, I do Decreto 1.325/2018.



**MUNICÍPIO DE CRICIÚMA**  
PROCESSO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO  
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

---

Após, escoado o prazo legal, disposto acima, sem apresentação de recurso, archive-se os presentes autos.

Criciúma - SC, 08 de fevereiro de 2022.

**Fernanda Wülfing,**  
Julgadora de Primeira Instância  
Matrícula Funcional nº 56.790