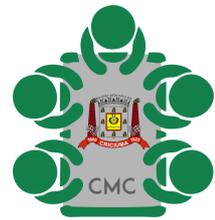




Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



Notificação Fiscal nº 446.441/2023

Impugnação nº 686.560/2023

Recurso Voluntário nº CM-387/2024

Recorrente: MARCUS VINICIUS ALMADA FERNANDES

Relator(a) Conselheiro(a): FERNANDA WÜLFING

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO VOLUNTÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO. BASE DE CÁLCULO TAXAS DE CARTÃO E CORREIO. MULTA QUALIFICADA. PROVIMENTO PARCIAL.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os membros do Conselho Municipal de Contribuintes de Criciúma, em sessão havida em 28/03/2025, em conformidade com a ata de julgamento, POR UNANIMIDADE, pelo PROVIMENTO PARCIAL do RECURSO VOLUNTÁRIO, nos termos do voto do relator.

Relator(a) Conselheiro(a): FERNANDA WÜLFING



CONSELHEIRA FERNANDA WÜLFING (RELATORA)

VOTO

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Marcus Vinicius Almada Fernandes, tabelião titular de serventia extrajudicial, contra a decisão de primeira instância que manteve a exigência do ISS sobre a base de cálculo composta pelos emolumentos, taxas de cartão, serviços postais e o próprio ISS.

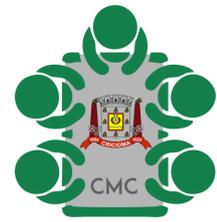
O contribuinte sustenta que a base de cálculo do ISS deve ser composta apenas pelos emolumentos, conforme legislação estadual aplicável, afirmando que a inclusão de outros valores afronta o conceito de "preço do serviço" previsto na Lei Complementar Federal nº 116/2003. Alega que as taxas de cartão e os serviços postais são custos operacionais repassados diretamente a terceiros e, portanto, não devem ser incluídos na base de cálculo. Argumenta que o ISS deve ser calculado "por fora", sendo ilegal a inclusão do próprio imposto na base de cálculo, pois equipara indevidamente o ISS ao ICMS. Defende, ainda, que a multa qualificada imposta pela decisão de primeira instância carece de comprovação do elemento subjetivo do dolo.

A decisão de primeira instância rejeitou os argumentos da impugnação, mantendo a exigência tributária, sob a justificativa de que os valores cobrados do tomador dos serviços cartorários integram o "preço do serviço" e devem compor a base de cálculo do ISS, destacando que o contribuinte repassa essas despesas aos usuários dos serviços cartorários. Ademais, reconheceu a presença de dolo do contribuinte e aplicou a multa qualificada.

É o relatório. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

Do ISS como parte integrante da base de cálculo

A incidência do ISS sobre serviços de serventias extrajudiciais está prevista na Lei Complementar Federal nº 116/2003, especificamente no item 21.01 da lista anexa.



A constitucionalidade dessa tributação foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal na ADI nº 3.089/DF, restando decidido que os notários e registradores não possuem imunidade tributária e devem recolher o imposto como qualquer outro prestador de serviços.

O Código Tributário Municipal de Criciúma (LC nº 287/2018) reforça essa obrigação no art. 242, estabelecendo que a base de cálculo do ISS é o preço bruto do serviço, entendido como o total dos valores recebidos pelo prestador, sem deduções, ainda que a título de despesas ou imposto:

Art. 242 A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, aplicando-se a este, a alíquota constante na lista de serviços, inserida no Art. 235 deste Código.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se preço do serviço a importância bruta recebida dele proveniente, ou seja, tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza.

§ 2º Ressalvado o disposto no art. 246, o preço do serviço não admite quaisquer deduções, ainda que a título de subempreitada, de serviço, frete, despesa ou imposto. (Redação dada pela Lei Complementar nº 515/2022)

§ 3º O valor do imposto, quando cobrado em separado, integrará a base de cálculo.

(...)

O regramento municipal, em seu art. 267, também determina que o imposto integra o preço do serviço dos tabeliães, escrivães e registradores, devendo ser destacado o ISS devido sobre o serviço prestado.

Recentemente o STF, no ARE 1.522.508 SP, julgado em 08/11/2024, por unanimidade, decidiu por manter na base de cálculo do ISS, a inclusão dos valores do próprio ISS, o PIS e a Cofins.

A ação questionava a constitucionalidade do artigo 14 da Lei nº 13.701/2003, do município de São Paulo, o qual estabelece que a base de cálculo do ISS é "o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente".

No julgamento, o ministro Gilmar Mendes, ressaltou que na ADPF 190, o Pleno da Corte assentou a inconstitucionalidade de lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Destacou que o precedente foi reafirmado no julgamento da ADPF 189 AgR, de cujo voto condutor do Min. Edson Faschin, extrai-se o seguinte trecho:



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



A lei complementar, quando o quis, fez expressa exclusão de valores da base de cálculo do ISS. Não cabe, por conseguinte, cogitar de omissão, mas de silêncio eloquente do legislador nacional. Por isso, não há espaço para que os municípios, a pretexto de detalhar aspectos não abordados pela lei nacional de Direito Tributário, subtraíam da base de cálculo do ISS aquilo que não foi expressamente autorizado pela Lei Complementar 116/2003.

Se cada um dos 5.561 municípios brasileiros definisse o que pode ser incluído na base de cálculo do ISS, ainda que a pretexto de delimitar o que se entende por receita bruta do preço do serviço, surgiria uma miríade de leis municipais que, por classificação contábil de receitas, ora incluiriam, ora excluiriam ingressos na base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

O preço do serviço, considerada a receita bruta, refere-se ao total do valor percebido, a título oneroso e em caráter negocial, pela prestação da atividade a terceira pessoa. A pessoa a quem se presta o serviço não é sujeito passivo do ISS, mas o prestador (LC 116/2003, art. 5º). Os tributos federais que oneram a prestação do serviço são, independentemente do destinatário ou da qualificação contábil que se lhes dê, embutidos no preço do serviço e, por conseguinte, compõem a base de cálculo do tributo, por falta de previsão em contrário da lei complementar nacional”. (ADPF 189 AgR, Rel. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, DJe 3.12.2020)

Dessa forma, a exigência do ISS na sua própria base de cálculo está em conformidade com a legislação e a jurisprudência aplicável.

Inclusão das taxas de cartão e Correios na base de cálculo

O contribuinte alega que as taxas de cartão e os custos de Correios não fazem parte do preço do serviço. No entanto, o relatório fiscal demonstra que esses valores foram cobrados dos usuários como parte do total pago pelo serviço cartorário.

O mesmo raciocínio citado acima se aplica a estas despesas. Tudo o que está embutido no preço pago pelo usuário deve incidir na base de cálculo, sendo incabível a exclusão de valores fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. *“Ou seja, o “preço do serviço” corresponde ao valor total do serviço, é o valor recebido pelo prestador do tomador, independentemente da composição de tal preço”* (TJ-SP - Apelação Cível: 10484898620238260053 São Paulo, Relator.: Beatriz Braga, Data de Julgamento: 15/01/2025, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 15/01/2025)

Nesse sentido, colaciona-se ainda, o ARE 1.470.865 AgR:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE TRIBUTOS. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI



MUNICIPAL QUE VEICULE EXCLUSÃO DE VALORES DA BASE DE CÁLCULO DO ISS FORA DAS HIPÓTESES PREVISTAS EM LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. ADPF 190/SP. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO LOCAL. SÚMULA 280. DESPROVIMENTO DO AGRAVO. 1. **O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento firmado por esta Suprema Corte no julgamento da ADPF 190/SP, no qual se assentou a inconstitucionalidade de lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional.** 2. Ademais, a verificação do alegado alargamento da base de cálculo do ISS, demandaria o reexame do Código Tributário do Município de Jundiaí, de modo que o processamento do apelo extremo encontra-se inviabilizado, tendo em vista a vedação contida na Súmula 280 do STF. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.” (ARE 1.470.865 AgR, Rel. EDSON FACHIN, Segunda Turma, DJe 12.6.2024)

De acordo com a jurisprudência e a legislação municipal, em especial o art. 242 da LC 287/2018, no preço dos serviços de serventia extrajudicial não se admite deduções. Tudo o que for cobrado em separado, deve ser tributado.

Nessa linha, se as taxas de cartão de crédito e serviços postais são despesas exigidas pelo tabelião ao tomador, compõem a base de cálculo do ISS, pois representam um acréscimo ao preço do serviço prestado pelo tabelião. Diferentemente seria se as taxas de cartão e despesas postais fossem valores pagos pelo usuário diretamente a terceiros.

Portanto, como não há autorização expressa para excluir as taxas de cartão de crédito e serviços de postagem da base de cálculo, ele deve ser incluído na base tributável.

Da Aplicação da Multa Qualificada

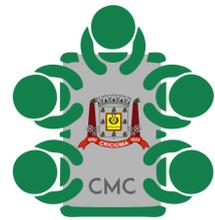
A fundamentação para a manutenção da multa qualificada é a suficiência do dolo genérico para a caracterização da conduta de sonegação, conforme o entendimento do STJ, como expressa no AgRg no AREsp nº 1.585.440/SP. No entanto, esse entendimento não se aplica ao presente caso, uma vez que se refere exclusivamente aos crimes de sonegação fiscais previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Isso porque esse dispositivo se refere a fraudes envolvendo omissão de informações ou declarações falsas, situações que demandam condutas ativas e fraudulentas. Por isso, aqui se admite que a mera omissão voluntária já é suficiente para caracterizar o dolo genérico.

Contudo no caso em análise, estamos diante de uma situação mais próxima do art. 2º, II, da mesma Lei, que trata da omissão no recolhimento de tributo no prazo legal, sem que isso



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



envolva necessariamente a inserção de informações falsas ou omissão de elementos em documentos fiscais.

Para esses casos, o entendimento mais adequado é o consolidado no HC nº 569.856/SC, que exige a comprovação de dolo específico para caracterizar o tipo penal. Ou seja, é necessário demonstrar que o contribuinte teve a intenção deliberada de suprimir ou se apropriar do tributo, não bastando a mera inadimplência ou omissão genérica.

PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL (ART. 2º, II DA LEI 8.137/90). PRETENSÃO DE TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CONDENAÇÃO. TRÂNSITO EM JULGADO. SUCEDÂNEO DE REVISÃO CRIMINAL. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO A JUSTIFICAR A SUPERACÃO DO ÓBICE. AUSÊNCIA DE DOLO. DEVEDOR NÃO CONTUMAZ. NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO POR 6 MESES ALTERNADOS. PACIENTE PRIMÁRIO. ABSOLVIÇÃO DO PACIENTE. MEDIDA QUE SE IMPÕE.

1. Há de se levar em consideração o dolo com a imprescindível consideração do elemento subjetivo especial de sonegar, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário com a intenção de não os recolher.

2. O dolo de não recolher o tributo, de maneira genérica, não seria suficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

3. No caso dos autos, o não pagamento do tributo por seis meses aleatórios não é circunstância suficiente para demonstrar a contumácia nem o dolo de apropriação. Ou seja, não se identifica, em tais condutas, haver sido a sonegação fiscal o recurso usado pelo empresário para financiar a continuidade da atividade em benefício próprio, em detrimento da arrecadação tributária. Ademais, trata-se de réu primário e sem antecedentes criminais.

4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício, a fim de absolver o paciente das condutas atribuídas na Ação Penal n. 900065-85.2015.8.24.0038, em trâmite na Segunda Vara Criminal da comarca de Joinville.

(HC n. 569.856/SC, relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 11/10/2022, DJe de 14/10/2022.)

Essa distinção foi elucidada pelo STJ no julgamento do AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2123265 - SP (2022/0137499-8), com a seguinte ementa:

PENAL E PROCESSO PENAL. AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ATIPIDADE. AUTORIA E MATERIALIDADE. AFASTAMENTO DO DOLO. SÚMULA N. 7/STJ. REVOLVIMENTO FÁTICO-PROBATÓRIO. DOLO GENÉRICO. SÚMULA N. 83/STJ. PRINCÍPIO DA CORRELAÇÃO. AUTORIA E MATERIALIDADE DE DELITOS DE SÓCIOS EM FEITO DIVERSO. INOVAÇÃO RECURSAL. AGRADO DESPROVIDO. 1. "Verifica-se que o entendimento do Tribunal a quo está em perfeita harmonia com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a conduta omissiva de não prestar declaração ao Fisco, com o fim de obter a redução ou supressão de tributo, quando atinge o resultado almejado, consubstancia crime de sonegação fiscal, na modalidade do inciso I do art. 1º da Lei n. 8.137/1990 (REsp 1.637.117/SP, Rel.



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, DJe de 13/03/2017)" (AgRg no REsp n. 1.961.473/SE, relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, julgado em 19/4/2022, DJe de 25/4/2022.) 2. Em crimes de sonegação fiscal, o Superior Tribunal de Justiça pacificou a orientação no sentido de que sua comprovação prescinde de dolo específico, sendo suficiente, para a sua caracterização, tão somente, a presença do dolo genérico. Precedentes. 3. Estando o acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência desta Corte, há incidência da Súmula n. 83/STJ. Além disso, para se chegar à conclusão diversa, seria necessário o reexame de todo o conjunto fático-probatório, o que é vedado em recurso especial, diante do óbice da Súmula n. 7/STJ, também aplicável ao dissídio jurisprudencial. 4. "A situação é diferente daquela decidida pelo STF no RHC 163.334/SC, que dizia respeito a tipo penal diverso: o do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, quando a conduta for a omissão no recolhimento do ICMS próprio. Nos casos de sonegação fiscal tratados pelo art. 1º da mesma Lei, por outro lado, permanece o entendimento jurisprudencial sobre a desnecessidade do dolo específico." (AgRg no REsp n. 2.063.927/SC, relator Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 9/10/2023, DJe de 16/10/2023.) 5. Reconhecida a inovação recursal, por manejo de tese e alegações para além das razões do agravo e do recurso especial, contidas em petições avulsas, bem como por ensejar a análise de autoria e materialidade de delitos imputados a terceiros em feito diverso. 6. Agravo regimental desprovido.

Assim, no presente caso, que envolve omissão no recolhimento do ISS sobre a base de cálculo composta pelos emolumentos, taxas de cartão, serviços postais e o próprio ISS, não se comprovou a existência de dolo específico necessário para aplicar a multa qualificada prevista no art. 78-A da LC nº 287/2018. A jurisprudência correta a ser aplicada é a do HC nº 569.856/SC, que exige prova clara de intenção fraudulenta ou deliberada, o que não foi demonstrado nos autos.

Portanto, afasto a aplicação da multa qualificada de 50%, uma vez que não ficou comprovado o dolo específico necessário para enquadrar a conduta como sonegação nos termos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. A exigência do tributo devido, contudo, permanece válida, sem a incidência da penalidade agravada.

Contudo, permanece caracterizada a omissão no recolhimento do ISS devido, o que constitui infração tributária passível de sanção. Assim, aplico a multa ordinária de 15%, nos termos do art. 78 da LC nº 287/2018, por se tratar de inadimplência sem a presença de fraude ou conluio.

ANTE O EXPOSTO, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e, no mérito, pelo **provimento parcial** do pedido para afastar a multa qualificada de 50% por ausência de demonstração do dolo específico de sonegação fiscal e aplico a multa ordinária no percentual de 0,083% ao dia, até atingir o limite de 15%, nos termos do art. 78 do CTM, bem como mantenho a exigência do ISS sobre a base de cálculo composta pelos emolumentos, despesas com taxas de cartão e serviços postais e o próprio ISS, nos termos da fundamentação. É como voto.



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



CONSELHEIRA ANTONELLA GRENIUK RIGO – De acordo com a Relatora.

CONSELHEIRO MOISÉS NUNES CARDOSO – De acordo com a Relatora.

CONSELHEIRO RAFAEL DA SILVA TROMBIM - De acordo com a Relatora.

SÚMULA: “PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO”.



Governo do Município de Criciúma
Poder Executivo
Secretaria da Fazenda
Conselho Municipal de Contribuintes – CMC



INTIMAÇÃO PARA CUMPRIMENTO DA DECISÃO

As decisões do CMC são definitivas, desta forma, caso haja débitos pendentes, os mesmos deverão ser regularizados no prazo de 10 (dez) dias, conforme preceituam os arts. 163 e 164 do CTM regulamentado pelo arts. 50 e 51, do Decreto SF/nº 1.325/18, sob pena de inscrição na dívida ativa e consequentes medidas de cobranças administrativa ou judicial.

Os autos serão remetidos ao Setor de Arrecadação e Apoio Tributário, para fins de cumprimento da decisão.

FERNANDA WÜLFING
Conselheira Relatora

LUIZ FERNANDO CASCAES
Presidente do CMC