



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PODER EXECUTIVO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Processo Contencioso Administrativo Tributário (PCAT)
Autos nº CM-1123/2025
Impugnante: NH Distribuição de Conteúdo Ltda
Objeto: Ação Fiscal nº 453/2025

DECISÃO

ISSQN – INFOPRODUTOS (“MÉTODO NH” E “NEXT LEVEL”) – NATUREZA DE SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO, TREINAMENTO E ORIENTAÇÃO (SUBITEM 08.02, LC 116/2003) – PREVALÊNCIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA – MUDANÇA DE NFS-E PARA NOTAS DE MERCADORIA SEM ALTERAÇÃO DA ESSÊNCIA – ELUSÃO/SIMULAÇÃO AFASTANDO A IMUNIDADE – IMUNIDADE DE LIVROS (ART. 150, VI, “D”, CF) RECONHECIDA APENAS PARA VENDAS AVULSAS DE E-BOOKS, SEM ACESSO/ACOMPANHAMENTO – BASE DE CÁLCULO DO ISS MANTIDA – MULTA QUALIFICADA REDUZIDA AO TETO DE 100% – IMPUGNAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

1. RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal instaurado em desfavor da empresa NH Distribuição de Conteúdo LTDA, em decorrência de omissão de receitas de prestação de serviços tributáveis pelo ISSQN.

Conforme relatado pela autoridade fiscal, a ação teve início após a identificação de indícios de que a contribuinte, embora declarasse a venda de mercadorias (infoprodutos), estaria, na verdade, prestando serviços de "instrução, treinamento e orientação pedagógica". A fiscalização apurou que, até junho de 2023, a empresa emitia Notas Fiscais de Serviço (NFS-e) para os produtos "Método NH" e "Next Level" e, a partir de julho de 2023, passou a emitir Notas Fiscais de venda de mercadoria para os mesmos produtos, o que foi entendido como simulação para se beneficiar indevidamente da imunidade tributária de livros.

Após ser notificada para autorregularização e não o fazendo, foi lavrada a Notificação de Lançamento nº 165628593, constituindo o crédito tributário de ISSQN acrescido de multa qualificada de 150%.



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PODER EXECUTIVO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A contribuinte apresentou tempestiva impugnação, na qual sustenta, em síntese, nulidade do lançamento, argumentando que seus infoprodutos são mercadorias digitais (e-books, audiobooks, videobooks), configurando uma obrigação de dar, e não de fazer, estando, portanto, amparados pela imunidade tributária constitucional sobre livros (art. 150, VI, 'd', da CF), bem como ilegalidade da multa de 150%, por seu caráter confiscatório e violação ao entendimento do STF, requerendo sua redução para 50%, alegando boa-fé.

Em sua réplica (Despacho 3), a Auditoria Fiscal manifestou-se pela manutenção do lançamento, reforçando que a natureza da atividade é de serviço educacional e não de venda de livros. Contudo, acolheu parcialmente o pleito da defesa quanto à penalidade, concordando com a necessidade de adequação da multa ao limite de 100% do valor do tributo, conforme jurisprudência do STF, mas rechaçando a alegação de boa-fé da contribuinte.

É o relatório. Passo a decidir.

2. FUNDAMENTAÇÃO

A controvérsia central deste processo reside em dois pontos principais: (a) a correta classificação da atividade da contribuinte para fins de incidência tributária (ISSQN vs. ICMS/Imunidade); e (b) a legalidade e o percentual da multa aplicada.

2.1. Da Natureza da Atividade: Serviço de Treinamento vs. Venda de Livros Digitais

A controvérsia posta nos autos reside na correta qualificação jurídica da atividade exercida pela Impugnante, especificamente quanto à distinção entre prestação de serviço de treinamento e venda de livro digital, sendo este o núcleo do lançamento fiscal impugnado.

A contribuinte sustenta que sua atividade econômica consiste na comercialização de “infoprodutos”, denominados “Método NH” e “Next Level”, os quais qualifica como mercadorias digitais — e-books e audiobooks — regularmente registrados com ISBN. Com base nessa premissa, afirma tratar-se de obrigação de dar, alcançada pela imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, o que afastaria, por completo, a incidência do ISS.

Entretanto, a análise dos autos demonstra que tal tese não se sustenta diante do conjunto probatório produzido pela Fiscalização. Em sua manifestação de réplica, a autoridade fiscal apresentou elementos materiais e contextuais robustos, evidenciando que a forma adotada pela Impugnante não reflete a essência da operação econômica efetivamente



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PODER EXECUTIVO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

realizada, devendo prevalecer, no caso, o princípio da primazia da realidade.

Entretanto, a análise aprofundada dos autos demonstra que tal tese não se sustenta diante do conjunto probatório produzido pela Fiscalização. Embora o princípio da livre iniciativa assegure à empresa a liberdade para reorganizar seus modelos de negócio, ele não autoriza a reclassificação de uma mesma operação econômica para fins fiscais sem que haja efetiva e substancial alteração em sua essência. No âmbito do direito tributário, deve prevalecer o princípio da primazia da realidade, de modo que a qualificação jurídica da atividade decorre do conteúdo econômico efetivamente praticado, e não da forma eleita pelo contribuinte. A questão central, portanto, não é a possibilidade abstrata de mudança, mas se a mudança alegada foi real ou meramente formal.

Nesse sentido, a Fiscalização apresentou elementos materiais e contextuais robustos que evidenciam que a forma adotada pela Impugnante não reflete a essência da operação econômica realizada. Inicialmente, merece destaque o próprio histórico fiscal da contribuinte. Consta dos autos que, até junho de 2023, a Impugnante reconhecia sua atividade como prestação de serviço, emitindo regularmente Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas sob o código 08.02 da lista anexa à LC nº 116/2003 (“Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional”). A posterior alteração na forma de faturamento, com a emissão de notas fiscais de mercadoria, não foi acompanhada de qualquer modificação substancial no produto ofertado ao consumidor, o que se apresenta como forte indício de reclassificação artificial da operação, com nítido viés de elisão ou evasão fiscal.

Além disso, a própria estrutura do produto comercializado afasta a caracterização de mera venda de obra intelectual. Conforme demonstrado pela Fiscalização, não se trata da simples entrega de conteúdo digitalizado, mas de um processo educacional estruturado, que compreende acesso a plataforma virtual por prazo determinado (12 meses), organização do conteúdo em módulos sequenciais, disponibilização de vídeos, trilhas de aprendizagem e suporte para esclarecimento de dúvidas. Tais características são inerentes a uma obrigação de fazer, típica da prestação de serviços de treinamento, sendo o material escrito apenas um elemento acessório e instrumental ao núcleo da atividade.

A transformação do conteúdo em formatos como e-book ou audiobook, por si só, não altera a natureza do produto como um todo, que continua sendo um método de ensino estruturado, e não uma simples obra literária colocada à venda de forma autônoma. O material digital efetivamente existe, porém desempenha papel secundário, servindo como suporte ao processo educacional, e não como objeto principal da contratação.

A defesa procura diferenciar planejamento tributário lícito (elisão) de



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PODER EXECUTIVO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

simulação, mas o faz de forma equivocada. A elisão pressupõe a escolha legítima entre dois ou mais negócios jurídicos distintos, reais e juridicamente válidos. No caso concreto, contudo, não se verifica a criação de um novo negócio jurídico, mas a manutenção do mesmo serviço de treinamento, ofertado ao mercado com idêntica estrutura e finalidade, sob uma nova roupagem formal. A alegação de que “não se simula aquilo que existe” não se sustenta neste contexto, pois a simulação aqui identificada não reside na inexistência do e-book, mas no papel que ele desempenha dentro da operação econômica, funcionando como elemento acessório utilizado para dissimular o verdadeiro objeto do contrato.

Ressalte-se, ainda, que a atuação fiscal se revelou criteriosa e tecnicamente adequada, ao promover a segregação das receitas efetivamente oriundas da venda avulsa de e-books não vinculados a cursos ou programas de treinamento. Para essas operações específicas, a própria Fiscalização reconheceu a incidência da imunidade constitucional dos livros, excluindo-as da base de cálculo do ISS, o que afasta qualquer alegação de atuação genérica ou desarrazoada.

Diante desse cenário, verifica-se que a Impugnante se limita a invocar elementos meramente formais, como a nomenclatura atribuída aos produtos e o registro ISBN, os quais, por si sós, são insuficientes para comprovar que a essência de sua atividade econômica consiste na venda de mercadoria digital. Em sentido oposto, os elementos constantes dos autos revelam-se consistentes, convergentes e aptos a demonstrar que o objeto principal da contratação é a prestação de serviço de treinamento, sendo o conteúdo escrito mero instrumento de apoio ao processo educacional.

Tal entendimento, inclusive, encontra respaldo na jurisprudência administrativa consolidada no âmbito deste Município. No julgamento do Recurso Voluntário nº 655436/2022, no caso “Elevation Treinamentos Ltda.”, o Conselho Municipal de Contribuintes, ao analisar situação fática idêntica, concluiu que o material fornecido, embora registrado como livro, configurava simples apostila destinada ao acompanhamento do curso, reconhecendo a incidência do ISS sobre o valor total da operação, nos termos do art. 1º, § 2º, da LC nº 116/2003.

Assim, à míngua de comprovação das assertivas da Impugnante e diante da força probatória dos elementos constantes dos autos, mantenho o enquadramento fiscal efetuado, reconhecendo que a atividade exercida caracteriza prestação de serviço de treinamento, sujeita à incidência do ISS, nos termos da legislação vigente.

2.2. Da Multa Aplicada



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PODER EXECUTIVO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

No que se refere à penalidade, a Impugnante pugna pela anulação da multa aplicada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido, ao argumento de que se trata de sanção confiscatória, vedada pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. Subsidiariamente, requer a redução da multa para o patamar de 50% (cinquenta por cento), sob a alegação de que teria agido de boa-fé.

A Fiscalização, em sua manifestação de réplica, adota postura técnica e consentânea com o ordenamento jurídico ao reconhecer que a multa originalmente aplicada, no percentual de 150%, de fato ultrapassa os limites constitucionais fixados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Propõe, assim, a adequação da penalidade ao teto de 100% (cem por cento), afastando, contudo, o pleito de redução para 50%, por entender que a conduta da Impugnante não se reveste de boa-fé, diante da alteração deliberada da forma de emissão dos documentos fiscais, sem modificação substancial da atividade exercida.

Acolho parcialmente a pretensão da Impugnante, porém por fundamentos diversos daqueles por ela invocados. Com efeito, a multa fixada no percentual de 150% mostra-se incompatível com o princípio da vedação ao confisco, insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, conforme entendimento já consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, que admite, como regra, a aplicação de multas punitivas até o limite de 100% do tributo devido.

Todavia, não prospera a alegação de boa-fé. Conforme demonstrado na análise do mérito do lançamento, restou evidenciado que a Impugnante promoveu alteração consciente e direcionada na forma de documentação de sua principal receita, passando a emitir notas fiscais de mercadoria para operações que, em sua essência, continuaram a configurar prestação de serviços de treinamento. Tal conduta extrapola o campo do mero erro material ou interpretativo, revelando intuito de afastar indevidamente a incidência do ISS, o que afasta qualquer pretensão de aplicação de penalidade reduzida.

Nesse contexto, mostra-se juridicamente adequada a fixação da multa no percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto devido. Tal patamar representa o limite constitucionalmente admitido para multas de natureza punitiva e se revela proporcional e razoável à gravidade da infração cometida, sancionando a conduta ilícita sem incorrer em efeito confiscatório.

3. DISPOSITIVO

Diante do exposto, decido:



MUNICÍPIO DE CRICIÚMA
PODER EXECUTIVO
AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

1. JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada pela contribuinte.
2. MANTER INTEGRALMENTE O LANÇAMENTO no que tange à caracterização do fato gerador do ISSQN e à base de cálculo apurada pela fiscalização.
3. ACOLHER PARCIALMENTE o pedido subsidiário para reduzir a multa tributária de 150% para o percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto apurado, em conformidade com o entendimento do Supremo Tribunal Federal.
4. DETERMINAR o retorno dos autos ao setor de Auditoria Tributária para a retificação do crédito tributário, aplicando-se a nova alíquota da penalidade, e para a posterior intimação da contribuinte para ciência e cumprimento.
5. DETERMINAR o retorno dos autos ao setor de Auditoria Tributária para elaboração de nova revisão, que contemple as determinações acima, e a posterior intimação da contribuinte para ciência e cumprimento.
6. DETERMINAR, com fundamento no art. 152-A da Lei Complementar Municipal nº 287/2018, que, após a apuração do novo valor devido, seja certificado nos autos o montante do crédito tributário exonerado (referente à redução da multa). Caso este montante ultrapasse o equivalente a 500 (quinhentas) Unidades Fiscais do Município (UFMs), os autos deverão ser imediatamente remetidos à instância superior para análise em sede de recurso de ofício
7. NOTIFICAR a impugnante do resultado desta decisão para, querendo, interpor recurso ao Conselho Municipal de Contribuintes.

Criciúma - SC, 28 de janeiro de 2026.

LILIANE
PEDROSO VIEIRA

Assinado de forma digital
por LILIANE PEDROSO VIEIRA
Dados: 2026.01.28 10:39:40
-03'00'

Liliane Pedroso Vieira
Autoridade Julgadora de Primeira Instância
Procuradora do Município
OAB/SC 18.625 - Matrícula 55.042