



ESTADO DE SANTA CATARINA
MUNICÍPIO DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES

Recurso Tributário nº 146/2017

Relator: Manoel Olindino Domingos

ISS – PESSOA JURÍDICA SEDIADA NO TERRITÓRIO DESTE MUNICÍPIO, QUE TEM REGISTRADO NO SEU CONTRATO SOCIAL, COMO OBJETO SOCIAL, UMA ÚNICA ATIVIDADE: "REPRESENTAÇÃO COMERCIAL", E QUE EMITE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA SEDIADA EM OUTRO PAÍS, DESCRITOS COMO "COMISSÃO SOB PROSPECÇÃO DE NEGÓCIOS E OUTRAS COMISSÕES CONTRATUAIS" - TRIBUTO LANÇADO E EXIGIDO - DEFESA QUE QUESTIONA A EXIGÊNCIA SOB A ALEGAÇÃO DE QUE NÃO INCIDE ISS SOBRE SERVIÇOS EXPORTADOS PARA O EXTERIOR DO PAÍS, A TEOR DO QUE DISPÕE O ARTIGO 2º, INCISO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003, CONTUDO, QUE IGNORA O TEOR DO PARÁGRAFO ÚNICO DESSE MESMO ARTIGO, QUE DISPÕE QUE NÃO SE ENQUADRAM NO REFERIDO INCISO OS SERVIÇOS DESENVOLVIDO NO BRASIL, CUJO RESULTADO AQUI SE VERIFIQUE, E QUE NÃO TRÁZ AOS AUTOS NENHUM ELEMENTO DE PROVA DANDO CONTA QUE O RESULTADO DOS SERVIÇOS QUE PRESTOU SE VERICOU NO EXTERIOR DO PAÍS - IGNORA TAMBÉM, QUE A SUA ATIVIDADE DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL ESTÁ EXPRESSAMENTE PREVISTA NO ITEM 10.09 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO REFERIDA LEI COMPLEMENTAR - DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, QUE JULGOU IMPROCEDENTE A DEFESA APRESENTADA, MANTIDA - RECURSO TRIBUTÁRIO CONHECIDO E DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Recurso Tributário nº 146/2017, em que é recorrente **OCEANIA INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS LTDA, ANDRE COGO** e **LENIR SALETE DALBOSCO COGO**, e recorrida a Fazenda Municipal:

O Conselho de Contribuintes do Município de Balneário Camboriú, **decidiu**, por unanimidade, nos termos do voto do Relator, **negar provimento ao Recurso**.

Além do Relator, participaram do julgamento, realizado no dia 21 de novembro de 2017 e presidido pelo Conselheiro Alexandre Duwe, que não precisou votar, o Conselheiro Fabio Machado Colla, o Conselheiro Glauco Marcelo de Moraes, o Conselheiro Roberto Carlos Castilho, a Conselheira Paula Danielle Sumita Barbieri, e a Conselheira Lana Caroline Barbieri Giacomozzi.

Balneário Camboriú, 05 de dezembro de 2017.

Manoel Olindino Domingos
Relator

Alexandre Duwe
Presidente



RELATÓRIO

01 - Trata-se de **Recurso Administrativo** interposto, em conjunto, pela **Empresa Oceania Intermediação de Negócios Ltda** e por seus sócios, **André Cogo** e **Lenir Salete Dalbosco Cogo**, contra a **Decisão Administrativa nº 4676/2017** de fls. 95, proferida nos autos do **Processo Administrativo Fiscal nº 21/2017**, pela Autoridade de Primeira Instância Administrativa, que, depois de acatar integralmente os termos do **Parecer nº 050/2017**, depositado às 85/93, emitido pelo Departamento de Fiscalização Fazendária, cujos termos foram adotados como razão de decidir, **julgou improcedente a defesa** de fls. 27/35, que foi instruída com os **documentos** de fls. 36/83, para **manter o crédito** objeto da **NOTIFICAÇÃO nº 002/2017**, depositada às fls. 16/17, originariamente emitida nos autos do **Procedimento Fiscal nº 003/2017**, que tramita apensado ao presente Recurso Tributário (fls. 51/52 daquele feito).

02 - Conforme consta dos autos, no exercício de 2014, por meio do **Processo Administrativo nº 2014 023992** (fls. 43), a Empresa Recorrente, cujo objeto social é a **representação comercial**, compareceu a Prefeitura e **requereu a baixa de suas atividades**, e no decorrer do processo, a pedido do Fisco Municipal, foram juntados aos autos documentos contábeis.

03 - Ao analisar os documentos acostados àqueles autos, o Fisco Municipal constatou que a referida Empresa **deixou de recolher** o **ISS** relativo a **04** (quatro) **Notas Fiscais**, emitidas nos meses de **junho, julho, agosto e outubro de 2012**, e emitiu a **ORIENTAÇÃO nº 711/2016**, datada de **21/09/2016**, depositada às fls. 01 do referido **Procedimento Fiscal nº 003/2017**, que tramita apensado, por meio da qual foi fixado prazo e solicitado que a referida Empresa providenciasse ao juntada aos autos do comprovante de recolhimento de ISS relativo ao referido período.

04 - Tal solicitação resultou num **requerimento**, registrado como **Processo Administrativo nº 2016 023993**, por meio da qual a referida Empresa pleiteou o **cancelamento** das referidas **Notas Fiscais**, e que foi **indeferido** pela **Decisão Administrativa nº 0082/2017/GSF**, depositada às fls. 02/04 do referido **Procedimento Fiscal nº 003/2017**, e que então, com cópias das peças que evidenciavam o ocorrido, acabou resultando no registro e autuação do referido **Procedimento Fiscal nº 003/2017**, no qual o crédito em questão foi apurado, e na emissão da **NOTIFICAÇÃO nº 001/2017**, de lançamento desse crédito, depositada às fls. 51/52 do referido Procedimento Fiscal.



05 - A referida **NOTIFICAÇÃO nº 001/2017**, datada de **14/03/2017**, foi enviada a Empresa pelo Correio, conforme se extrai do referido Procedimento Fiscal apenso (fls. 53), dirigida ao seguinte endereço: Rua Coronel Dulcídio n. 1020, apto. 201 - Batel, na cidade de Curitiba-PR, e foi recebida pelo **Sr. Paulo H. Rodrigues** no dia **17/03/2017**.

06 - A propósito, cópia da referida **NOTIFICAÇÃO nº 001/2017**, originou, em **18/04/2017**, a instauração do **Processo Administrativo Fiscal nº 21/2017**, no qual, em razão do silêncio da referida Empresa, foi atestado, mediante a Decisão de fls. 07 daquele feito, datada de **27/04/2017**, a **ausência de defesa** e o **decurso de prazo para tanto**, e determinado a **intimação** da mesma para **efetuar o pagamento do débito apurado**, sob pena de cobrança coercitiva. Intimação essa que foi feita pelo Correio, com Aviso de Recebimento, em **11/05/2017**, conforme se extrai de fls. 09 e verso daquele feito.

07 - Todavia, no dia **12/04/2017**, pelas razões expostas no **Termo de Revisão de Lançamento Fiscal "Ex Ofício"**, cuja cópia repousa às fls. 10 do referido **Processo Administrativo Fiscal**, e cujo original repousa às fls. 57/59 do referido **Procedimento Fiscal**, apenso, o Fisco Municipal **decidiu**, notadamente porque não foi mencionado o nome dos sócios da Empresa, e co-responsáveis pelas obrigações passivas da sociedade extinta, pelo **cancelamento** da referida **NOTIFICAÇÃO nº 001/2017**, e pela **expedição** da **NOTIFICAÇÃO nº 002/2017**, na qual, também com a finalidade de assegurar o contraditório e ampla defesa, foi incluído os sócios da empresa, como co-responsáveis pelo pagamento do crédito apurado, a fim de implementar o conteúdo do disposto no artigo 202 do CTN: **André Cogo** e **Lenir Salete Dalbosco Cogo**.

08 - A referida da **NOTIFICAÇÃO nº 002/2017** foi recebida pelos referidos sócios da Empresa em **25/04/2017**, conforme se extrai de fls. 60/61 e fls. 66 dos autos do referido **Procedimento Fiscal nº 003/2017**, que tramita apensado, e originou, nos autos **Processo Administrativo Fiscal nº 21/2017**, a competente **defesa** de fls. 27/35, instruída com os **documentos** de fls. 36/83, na qual **os mesmos alegam**, em síntese, o seguinte:

Em preliminar:

Que o termo de revisão de lançamento fiscal "Ex Ofício" que originou a notificação 002/2017 está eivado de ilegalidade por não obedecer o estabelecido no artigo 149 do código tributário nacional;



Que não é consistente a alegação do fisco, de que constatou omissão na Notificação 001/2017 ao deixar de constar o nome dos sócios como responsáveis fiscais, visto que esse procedimento só é admitido caso a extinção da empresa tivesse sido realizada de forma irregular, o que não ocorreu;

Que os sócios só podem ser inseridos no polo passivo da cobrança se comprovadamente agiu com dolo ou fraude, conforme entendimento do STJ, conforme (EAg nº 494887/RS (2003/0232391-2) – Relator: Ministro Humberto Martins - data do julgamento: 23/04/2008);

No mérito:

Que inexistiu o fato gerador do ISS, pois na Emenda Constitucional n. 3 de 1993, houve a inserção no artigo 156 da Constituição Federal, do inciso II no § 3º, excluindo a exportação de serviço do campo de incidência do ISSQN, o que levou a Lei Complementar nº 116/2003, em cumprimento ao comando constitucional, a prever, no artigo 2º, inciso I, a não incidência do imposto sobre as exportações de serviços para o exterior do País.

Que todavia, como a citada Lei Complementar não cuidou de definir especificamente o que seria "exportação de serviços" para delimitar seu alcance, mas apenas se limitou a especificar que somente "os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique", estariam sujeitos a tributação, é necessário uma interpretação contrário sensu, para definição de "exportação de serviço";

Que desta forma, estariam sujeitos a tributação os serviços desenvolvidos no Brasil, chegando a conclusão a contrário sensu, em duas hipóteses iniciais de não incidência do ISS, quais sejam, a) serviços prestados fora do território nacional, e b) serviços ainda que prestados no território nacional, mas que o resultado se dê fora do país;

Que no presente caso, o serviço foi iniciado, executado e concluído no exterior, se amoldando a primeira hipótese de não incidência do ISS;

Que restou comprovadamente demonstrado, que o serviço também não se enquadraria na hipótese de incidência uma vez que o resultado se implementou no País do Panamá, mesmo que tivesse sido prestado no Brasil.

Que portanto, seja pelo fato que o serviço foi prestado no exterior, seja por ter alcançado seu resultado útil também no exterior, não merece prevalecer a Notificação Fiscal nº 002/2017, que deve ser declarada nula juntamente com os lançamentos do Procedimento Fiscal nº 003/2017.



09 - Que provocado a se manifestar sobre a defesa apresentada, o **Departamento de Fiscalização Fazendária**, por meio do **PARECER Nº 050/2017**, depositado às fls. fls. 85/93, com fundamento nos documentos apresentados, legislação e entendimentos jurisprudenciais, **rebateu aquela peça nos seguintes termos**, e opinou pelo indeferimento do pedido:

Quanto as preliminares:

Que propôs revisão do ato administrativo quanto ao lançamento efetivado através da Notificação n. 001/2017, embasado no artigo 149, IX do Código Tributário Nacional, posto que, houve omissão na inserção dos sócios como co-responsáveis pela obrigação em virtude da extinção da empresa, razão pela qual emitiu a Notificação n. 002/2017, desta vez, em nome do contribuinte e em nome dos sócios, co-responsáveis pela obrigação;

Que tal providência é lícita e plenamente aceitável, pois, extinta a sociedade (com o registro do distrato social), carece-lhe de personalidade jurídica e capacidade processual, de modo que, será representada em juízo pelos sócios na medida de suas responsabilidades;

Que a Empresa não alcança sucesso na alegada ilegalidade cometida pelo Fisco, visto que notificação é subsistente no tocante as formalidades legais, em especial, quanto aos responsáveis tributários – polo passivo da obrigação tributária (artigo 134, VII do Código tributário Nacional).

Quanto ao mérito:

Que sendo o objeto social da Empresa, representante comercial, pois foi esta atividade apresentada pela recorrente ao solicitar seu cadastro junto ao fisco municipal, estará sujeita a incidência do ISS;

Que a Empresa vem alegar exportação de serviços, depois de registrado o distrato social na JUCESC, para furtar-se de recolher tributos pretéritos, cujo fato gerador deu-se enquanto encontrava-se em plena atividade;

Que prova disso é que o lançamento tributário baseou-se nas notas fiscais de serviços emitidas pela empresa com a descrição de "**comissão sob prospecção de negócios e outras comissões contratuais (....)**", devidamente registradas em seu livro de registro de prestação de serviços e, declarada como receita de sua atividade única (representação comercial) junto ao IRPJ (Receita Federal);



ESTADO DE SANTA CATARINA
MUNICÍPIO DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES

Que fica evidenciado que pela discriminação dos serviços apontado nas notas fiscais de serviços acostadas aos autos, que a Empresa recebeu comissões sob prospecção de negócios e outras comissões contratuais;

Que por isso, pouco importa se os contratos (negócios) intermediados pela mesma se concretizaram ou não no exterior. Uma vez que a **atividade de representação comercial** não está entre as exceções previstas no artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar Federal n. 116/2003, e, sim, no **item 10.09 da lista de serviços** (representação de qualquer natureza, inclusive comercial);

Que também não foram apresentados ao Fisco, nenhum documento que provem a exportação do serviço;

Que portanto se impõe a permanência do lançamento do ISS efetivado pela notificação n. 002/2017, pelo fato de que o ISS sobre as comissões pela atividade de representação são devidas no estabelecimento do prestador (atentando-se ao princípio da territorialidade), e as provas trazidas pelos notificados não produzem o convencimento de que houve a hipótese de exportação de serviços.

10 - Encaminhado o feito a Autoridade de Primeira Instância Administrativa, foi proferida a **Decisão Administrativa nº 4676/2017**, de fls. 95, que, com base nos termos do referido **Parecer nº 050/2017** de fls. 85/93, emitido pelo **Departamento de Fiscalização Fazendária**, integralmente acatados e adotados como razão de decidir, **julgou improcedente a defesa** apresentada para **manter o crédito** objeto da referida **NOTIFICAÇÃO nº 002/2017**.

11 - Insatisfeito com os termos da referida Decisão de Primeira Instância Administrativa, a Empresa e seus sócios interpuseram o **Recurso Tributário** em questão, depositado às fls. 100/111, instruídos com os documentos de fls. 112/116, por meio do qual, em síntese, alegam o seguinte:

Em preliminar:

Que a municipalidade ao efetuar a revisão "de ofício" da 1ª notificação (001/2017), em razão da omissão no lançamento, para incluir os sócios da Empresa, e que se deu após a notificação da Empresa, não atendeu o princípio da legalidade, visto que tal revisão não se enquadra em nenhuma das hipóteses contidas no artigo 149 do Código Tributário Nacional;



Que a Empresa teve distrato devidamente registrado na JUCESC (Junta Comercial do Estado de Santa Catarina) em 07 de julho de 2014, ou seja, antes da existência de qualquer débito em face da Empresa, 1ª recorrente, não configurando assim, dissolução irregular.

No mérito:

Que o serviço prestado pelos recorrentes se encontra na definição de "exportação de serviço", e portanto, na hipótese de não incidência do ISS, pouco importando a atividade desenvolvida pelos Recorrentes;

Que o que deve ser analisado é se o serviço desenvolvido no Brasil e se o resultado dentro do País se verificou;

Que a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 2º, I, não definiu especificamente o conceito de "exportação de serviço", ao contrário, apenas previu em seu parágrafo único, que a não incidência, não se enquadrariam na exportação de serviços, "os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verificasse".

Que em uma interpretação contrário sensu, a exportação de serviço seria: I) os serviços desenvolvidos no exterior; II) os serviços ainda que executados no Brasil, tenham seu resultado verificado no exterior;

Que no presente caso, o serviço foi iniciado, executado e devidamente concluído no exterior, se enquadrando na definição de serviço executado fora do Brasil.

Que foram juntados aos autos documentos demonstrando que o sócio da Empresa esteve na cidade do Panamá em diversas oportunidades, no ano de 2012, e que tais viagens se deram exatamente para a prestação de serviço de representação comercial, correspondendo aos dados contidos nas *invoices* que indicam expressamente a cidade da empresa tomadora do serviço na cidade do Panamá.

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

12 - Compulsando os autos, observa-se que da Decisão, foram os recorrentes devidamente intimados em 02 de agosto de 2017, apresentando defesa em 16 de agosto de 2017, ou seja, dentro do prazo legal. Por esta razão, aceito o presente como tempestivo.



VOTO

DO DIREITO

13 - A controvérsia consiste em saber se incide ISS sobre os serviços de assessoria prestados por uma Empresa estabelecida neste município, para uma Empresa com domicílio no exterior (no presente caso, em Panamá).

14 - Consta dos autos que a Empresa recorrente, que em seu Contrato Social tem como objetivo social a representação comercial (clausula 2ª do Contrato Social), estava estabelecida nesta cidade de Balneário Camboriú, com endereço na Rua 3.300, nº 300, sala 108E, e que em 2012 atuou no exterior, especificamente no Panamá, onde iniciou, executou e concluiu os serviços que prestou.

15 - A Empresa recorrente teve seu registro na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina em 27 de junho de 2008. No dia 02 de setembro de 2010, registrou a primeira alteração contratual, e em 04 de junho de 2014 o registro do distrato, requerendo, no mesmo período, através do Processo Administrativo 2014 023992, a baixa de sua atividade junto a este Município.

16 - Ao analisar o pedido de baixa de atividade da Empresa recorrente, o Fisco Municipal constatou a existência de notas fiscais emitidas, relativas aos meses de junho, julho, agosto e outubro de 2012, e a ausência do recolhimento do ISS, emitindo, depois de ter oferecido uma oportunidade para demonstração do recolhimento do tributo, a **Notificação nº 001/2017**, substituída em seguida, em razão do que foi registrado no **Termo de Revisão de Lançamento Fiscal "Ex Ofício"**, cuja cópia repousa às fls. 10 do referido **Processo Administrativo Fiscal**, dando conta de que na identificação do sujeito passivo da obrigação não foi mencionado o nome dos sócios e co-responsáveis pelas obrigações passivas da sociedade extinta, pela **Notificação nº 002/2017**.

17 - Sustenta o Fisco Municipal, em síntese, que o imposto é devido no município de Balneário Camboriú pelas seguintes razões:

a - a empresa recebeu comissões sob prospecção de negócios, bem como outras comissões contratuais e, por essa razão não importa se os contratos intermediados pela recorrente se concretizaram ou não no exterior;



ESTADO DE SANTA CATARINA
MUNICÍPIO DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES

b – a atividade de representação comercial que consta do contrato, não está entre as exceções previstas no artigo 2º, inciso I, da lei complementar federal n. 116/2003, e, sim, no ítem 10.09 da lista de serviços;

c – não consta dos autos, provas de que a recorrente prestou os serviços no exterior, sendo que, o fato do tomador estar sediado no exterior, não serve como meio de prova de que efetivamente, o serviço aconteceu em território panamenho.

18 - Objetivamente então, no que diz respeito ao referido **Termo de Revisão de Lançamento Fiscal "Ex Ofício"**, o "Princípio da Legalidade Objetiva" estabelece que a Autoridade Administrativa deve sempre aplicar a lei de ofício, pois, seu próprio ofício é o de cumprir e fazer cumprir a lei, de modo objetivo e desinteressadamente, uma vez que não defende um direito subjetivo e nem resguarda interesse próprio, mas pelo contrário, age para fazer valer a lei, em face do interesse público.

19 - Ou seja, ao cumprir a lei, a Autoridade Administrativa age no sentido de convalidar o devido processo legal, insculpido no bojo constitucional como uma das garantias individuais do cidadão e da coletividade, posto que este impõe ao Administrador Público a necessidade de observar os rigores legais, retirando deste a voluntariedade, cercando-o de limites e comandos a serem seguidos, sob pena de falência dos atos praticados, cabendo a própria Administração revê-los e decretar sua nulidade, quando desgarrado do comando legal, conforme escreveu sobre esse assunto o Mestre Hely Lopes Meirelles:

"A Administração Pública, como instituição destinada a realizar o Direito e a propiciar o bem comum, não pode agir fora das normas jurídicas e da moral administrativa, nem relegar os fins sociais a que sua ação se dirige. Se, por erro, culpa, dolo ou interesses escusos de seus agentes, a atividade do Poder Público desgarrar-se da lei, divorcia-se da moral ou desvia-se do bem comum, é dever da Administração invalidar, espontaneamente ou mediante provocação, o próprio ato, contrário à sua finalidade, por inoportuna, inconveniente, imoral ou ilegal.

"a anulação dos atos administrativos pela própria Administração constitui a forma normal de invalidação de atividade ilegítima do Poder Público. Essa faculdade assenta no poder de autotutela do estado. É uma justiça interna, exercida pelas autoridades administrativas.

20 - Merece destaque também o teor das Súmulas n. 346 e 473, do Egrégio Supremo Tribunal Federal, in verbis:

Súmula n.º 346. "A Administração Pública pode declarar a nulidade dos próprios atos."



ESTADO DE SANTA CATARINA
MUNICÍPIO DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTE

Súmula n.º 473. "A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos a apreciação judicial.

21 - Sob a ótica do direito administrativo, portanto, não resta dúvidas quanto à obrigatoriedade de anulação ou modificação do ato administrativo praticado, quando eivado de vícios que o torne imprestável ao fim a que se destina.

22 - Diante disso, há de se registrar que o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, assim entendido, aquele para o qual a lei estabelece os requisitos e condições para sua realização.

Art. 149. *O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
(.....)

IX - *quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

23 - Assim, não vislumbro ilegalidade por parte do Fisco Municipal no cancelamento da Notificação nº 01/2017.

24 - Quanto ao mérito da controvérsia recursal, o Imposto Sobre Serviços (ISS) é um tributo municipal incidente sobre a prestação de serviços. A **Lei Complementar nº 116/2003**, que regulamenta esse tributo, dispõe no seu **artigo 2º, inciso I**, a seguir transcrito, que **não incide** sobre **exportações de serviços** para o **exterior do País**, ressalvando, contudo, no **parágrafo único** desse mesmo artigo, que **os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.**

*Art. 2º - O imposto **não incide** sobre:*

*I – as **exportações de serviços** para o **exterior do país**;*
(....)

*Parágrafo único. **Não se enquadram** no disposto do **inciso I** os **serviços desenvolvidos no Brasil**, cujo **resultado aqui se verifique**, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.*



25 - A propósito, o referido artigo 2º da LC n.º 116/2003 prevê o conceito de exportação com base em três elementos:

- a) a prestação de serviço no Brasil;
- b) a produção do resultado do serviço exclusivamente no exterior;
- c) o pagamento feito por residente no exterior.

26 - Ainda, cabe destacar que a jurisprudência do STJ, por maioria, manifestou-se sobre a questão, fixando premissas interpretativas:

A LC 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território (STJ, RESP 831.124)

27 - No caso acima examinado pelo STJ, foi considerado a conclusão do serviço no Brasil como elemento central para afastar a configuração da não incidência.

28 - É certo que nas hipóteses do inciso I, do citado artigo, sempre que o tomador for estrangeiro e o serviço for direcionado para o exterior, estaremos diante de evidente exportação de serviços para fins de reconhecimento da não incidência, sem a necessidade de maiores reflexões.

29 - Por outro lado, para termos a certeza do cumprimento de tal regra, é necessário que seja investigado o conceito de resultado, sob a ótica geográfica da produção de efeitos do serviço prestado, para tanto, a necessidade da presença de alguns requisitos básicos.

30 - Nesse caso, o conceito de resultado não se confunde com o de fato gerador, ou seja, a circunstância de o fato gerador (prestação do serviço) se dar no Brasil não afasta, por si só, a configuração da não incidência, já que o elemento conector utilizado pela legislação complementar não é o fato gerador, mas o resultado. Em outras palavras, a "hipótese de incidência" do imposto tem como elemento central o resultado, não o fato gerador.



31 -

Alguns dos requisitos básicos para o enquadramento da recorrente nos termos do artigo 2º da lei complementar 116/2003:

a) Exame minucioso da relação fático-jurídica formada, em especial das cláusulas contratuais que irão identificar o exato objeto do tomador, e destino do serviço a ser prestado;

b) Comprovação do recebimento de recursos de tomador não residente no Brasil – por meio de comprovante emitido por instituição financeira, que deverá obrigatoriamente intermediar o negócio, conforme as normas do BACEN, que nesses casos, regulamenta exaustivamente as formas de recebimento de receitas de exportação de serviços na Resolução 4.051/2012:

IV - o recebimento do valor decorrente de exportação deve ocorrer:

a) mediante crédito do correspondente valor em conta no exterior mantida em banco pelo próprio exportador

b) a critério das partes, mediante crédito em conta mantida no exterior por banco autorizado a operar no mercado de câmbio no País, na forma da regulamentação em vigor

c) por meio de transferência internacional em reais, aí incluídas as ordens de pagamento oriundas do exterior em moeda nacional, na forma da regulamentação em vigor

d) mediante entrega da moeda em espécie ao banco autorizado a operar no mercado de câmbio, na forma a ser definida pelo Banco Central do Brasil

e) por meio de cartão de uso internacional, emitido no exterior, vale postal internacional ou outro instrumento em condições especificamente previstas na regulamentação do Banco Central do Brasil

Assim, todas as transferências de recursos realizadas entre partes contratantes situadas em países diversos serão intermediadas por instituição financeira, o que, por consequência, exigirá a comprovação, pelo pretenso beneficiário, da operação cambial.

Por outro lado, o fato de a fonte pagadora estar localizada no exterior, não permite, precipitadamente, a conclusão pela isenção. Esse também é o entendimento jurisprudencial:



O corolário lógico da ressalva feita no parágrafo único do artigo 2º da LC 116, no que tange ao 'resultado', é a de precaução do legislador de evitar a evasão fiscal. Isto é, visou evitar que empresas se utilizassem de brechas na lei para o aproveitamento de resultado do serviço no Brasil sem que houvesse a incidência do imposto, por exemplo, usando empresa internacional como suposta tomadora do serviço ou usando capital externo para pagar serviços que seriam fruídos em território brasileiro (TJ/SP, Apelação n.º 0038110-26.2011.8.26.0053 -Desembargador Harris Júnior:

c) Análise dos balanços contábeis – Onde será analisado a coerência contábil do contribuinte com os contratos por ele juntados. É importante verificar a existência e características de *invoices* e outros elementos financeiros relacionados;

d) Análise do devido enquadramento das receitas no âmbito da Declaração do Imposto de Renda – verificando, ainda, eventuais recolhimentos de outros tributos relacionados com a exportação (ou não) de serviços;

Analisando-se o artigo 2º da lei complementar 116 de forma simples, uma vez que o resultado do serviço se percebe no exterior, ou seja, somente lá, se verifica a sua "utilidade", está-se diante de uma exportação de serviços. Mas somente essa definição não basta. Os contribuintes devem se cercar de mais instrumentos que comprovem a efetiva prestação de serviço para o exterior, cuidando para que os contratos de prestação de serviços tenham cláusulas contratuais objetivas.

32 - No presente caso, **a recorrente deixou de apresentar provas de que o resultado dos serviços desenvolvidos no Brasil se verificaram no exterior**, o que afasta a possibilidade de não incidência do tributo. Poderia, por exemplo, ter apresentado um contrato de prestação de serviço com a empresa tomadora do serviço com cláusulas claras a respeito do serviço contratado, bem como, o registro dessa contratação na sua Declaração de Informações Econômico Fiscal da Pessoa Jurídica no exercício de 2013.

33 - Também, as viagens demonstradas através de passaportes para aquele país no ano de 2012, não prova a efetiva prestação do serviço no estrangeiro.

34 - É de ressaltar que a recorrente, em seu **Contrato Social**, cuja cópia encontra-se depositada às fls. 05/13 do **Procedimento Fiscal nº 003/2017**, apenso, tem como **objetivo social** uma **única atividade**, qual seja, de **"Representante Comercial"** (clausula 2ª do Contrato Social), com sede nesta cidade de Balneário Camboriú, e com endereço na rua 3.300 n. 300, sala 108E.



35 - E essa **única atividade** da Empresa Recorrente, de "**Representante Comercial**", prevista na cláusula 2ª do seu Contrato Social, enquadra-se no **subitem 10.09** da **Lista de Serviços do ISS** (representação de qualquer natureza, inclusive comercial).

36 - Portanto, **não havendo provas** por parte da Empresa recorrente, que, aliás, tem a Representação Comercial como única atividade, de que o **resultado** dos **serviços que prestou**, descritos nas Notas Fiscais emitidas como sendo "COMISSÃO SOB PROSPECÇÃO DE NEGÓCIOS E OUTRAS COMISSÕES CONTRATUAIS", **se verificou no exterior do País**, não há como pretender reformar a Decisão recorrida.

37 - Muito pelo contrário, dos elementos existentes nos autos, conclui-se o serviço foi integralmente prestado no Brasil, e que o seu resultado se verificou integralmente em território nacional. Nestas circunstâncias, a ocorrência de resultados da prestação de serviço de representação comercial no Brasil impede que estes sejam considerados exportação de serviços em face da restrição imposta no **parágrafo único do art. 2º** da **Lei Complementar nº 116/2003**, reproduzido no parágrafo único do art. 2º da Lei municipal 2326 de 26 de janeiro de 2004.

38 - A propósito de falta de provas, confira-se:

"APELAÇÃO CÍVEL. DECLARATÓRIA DE ENEXIGIBILIDADE DE DÉBITO C/C INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO VERIFICADA. PROVA DOCUMENTAL SUFICIENTE A FORMAR CONVICÇÃO. INÉRCIA DA APELANTE ACERCA DO DESPACHO ANUNCIANDO O JULGAMENTO ANTECIPADO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PESSOA JURÍDICA. RAMO DE EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO. SERVIÇO DE TELEFONIA CONTRATADO PARA IMPLEMENTAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA FIGURA DO DESTINATÁRIO FINAL ECONÔMICO. VULNERABILIDADE NÃO PODER JUDICIÁRIO DEMONSTRADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA FIGURA DO DESTINATÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DEMONSTRATO. INAPLICABILIDADE DO CDC. TEORIA FINALISTA MITIGADA. PRECEDENTES DO STJ. **APELANTE QUE CUMPRIU COM O ÔNUS DA PROVA QUE LHE COMPETIA. EXEGESE DO ARTIGO 333, I, DO CPC. PARTE AUTORA QUE TEM O ÔNUS DE FAZER PROVA DE SUAS ALEGAÇÕES. IMPROCEDÊNCIA. SENTENÇA MANTIDA RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO**" (TJPR – 12ª Câmara Cível - AC 1260197-1 - Foz do Iguaçu – Rel. Marcel Guimarães Rotoli de Macedo- Unânime – J. 22-07-15).

39 - Vale ainda ressaltar, que a recorrente sempre teve ciente de sua obrigação de recolher o tributo municipal, tanto que já recolheu impostas relacionados a sua atividade quando da emissão de Notas Fiscais anteriores, e, inclusive, no preenchimento das Notas Fiscais em questão, fez constar expressamente a discriminação do valor do ISS a recolher (fls. 36 a 39).



40 - Ainda, causa estranheza o fato de que os valores recebidos da tomadora dos serviços, não consta, pelo menos não foi discriminado, na sua declaração de pessoa jurídica.

41 - Assim, considerando que os serviços prestados pela recorrente, previstos no seu Contrato Social, de representação comercial, enquadram-se no subitem 10.09 da Lista de Serviços do ISS; considerando ainda que a mesma deixou de apresentar documentos que provam o alegado no referido Recurso, o que leva a entender que o serviço foi prestado neste Município e que o resultado aqui se verificou, e, por tudo mais o que foi visto, relacionado à matéria, VOTO pelo conhecimento do recurso e NEGO-LHE PROVIMENTO, para manter integralmente o lançamento tributário recorrido.

É o voto.

DECISÃO

Nos termos do voto do Relator, o Conselho de Contribuintes do Município de Balneário Camboriú, **decidiu**, por unanimidade, **negar provimento** ao **Recurso**.

Além do Relator, participaram do julgamento, realizado no dia 21 de novembro de 2017 e presidido pelo Conselheiro Alexandre Duwe, que não precisou votar, o Conselheiro Fabio Machado Colla, o Conselheiro Glauco Marcelo de Moraes, o Conselheiro Roberto Carlos Castilho, a Conselheira Paula Danielle Sumita Barbieri, e a Conselheira Lana Caroline Barbieri Giacomozzi.

Balneário Camboriú, 05 de dezembro de 2017.

Manoel Olindino Domingos
RELATOR

Alexandre Duwe
Presidente