

**Recurso Tributário nº:** 396A/2023

**Recorrente:** PAN MEAT INTERMEDIações EIRELI

**Relatora do voto divergente:** Cons. Giovana Débora Stoll

## 1. Relatório:

Por questão de economia processual adoto o relatório subscrito pelo relator do processo.

## 2. Voto:

Em análise ao pedido recursal e as peculiaridades do caso, manifesto voto sob as seguintes argumentações legais e jurisprudenciais, conforme passo a discorrer:

### 2.1. Da hipótese de incidência e fato gerador do ISS:

No tocante ao ISS temos que a **hipótese de incidência** tributária identifica-se na mera atividade de circular serviços, numa típica forma de obrigação de dar, cuja atividade pode ser praticada por empresa ou profissional liberal.

Assim, nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>1</sup>, o ISS grava a venda de serviços. E, “a *efetiva* prestação de serviços constitui pressuposto essencial para a concretização da hipótese de incidência em relação ao ISS.”

Para demonstrar que o recebimento da comissão sobre a intermediação está dissociada da atividade de prestação de serviços, citamos ainda, Bernardo Ribeiro de Moraes:

“É evidente que a empresa ou profissional autônomo pode prestar um serviço gratuito, sem cobrança de preço, *animus lucrandi* algum. Todavia, tal serviço, mesmo gratuito, será alcançado pelo ISS (o preço será obtido por estimativa ou arbitramento), visto que o Fisco não pode admitir que a empresa ou profissional autônomo, preparados para o exercício de uma atividade lucrativa, passe a nada lucrar com suas vendas. O serviço, quando negociado por empresa ou profissional autônomo, seja com cobrança de preço ou não, tem sempre um valor, tem sempre um preço. Sobre esse recairá o ISS.”

Deste modo, a concretização da hipótese de incidência do ISS não exige como elemento essencial a existência de resultado econômico positivo em favor do contribuinte.

### 2.2. Dos efeitos da prestação de serviços:

Muito embora, o recorrente venha alegar que os efeitos da prestação dos serviços pela sua empresa ao contribuinte sediado no Uruguai afastaria a incidência do ISS no Brasil,

---

1. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. Ed. RT, SP. 1984 – pág. 99, 115, 122-123.

entendemos que, essa argumentação não é condizente com a natureza do serviço prestado pelo recorrente, o qual é integralmente prestado neste Município.

Ademais, o STJ em recente decisão face ao recurso do Município de São Paulo firmou entendimento de que a fruição do resultado diz respeito a empresa sediada no exterior e não, atinente ao serviço prestado. Citamos abaixo a ementa desse julgado para conhecimento:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. SERVIÇOS DE EXAME, PESQUISA, COLETA, COMPILAÇÃO E FORNECIMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, MEDICAMENTOS E RELACIONADOS À SAÚDE E CORRELATOS. CONTRATAÇÃO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LC N. 116/03. I - O feito decorre de ação em que se busca a anulação de autos de infração e declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a autora a recolher ISS sobre os serviços de exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações para pessoa jurídica no exterior, visando a continuidade de pesquisas clínicas de medicamentos. II - O Tribunal a quo anulou os autos de infração e declarou a inexistência da relação jurídico-tributária quanto à exportação de serviços prestados pela autora, entendendo que, embora tenham sido os serviços desenvolvidos no Brasil, a produção de resultados teria ocorrido no exterior. III - Para resolver a questão entelada, faz-se necessário determinar se o resultado dos serviços prestados pela empresa nacional se verifica no país, ou somente no exterior. **IV - O tomador de serviços foi contratado para a realização de serviços específicos, e o resultado dos serviços que foram integralmente desenvolvidos no Brasil se relacionam ao próprio serviço, não havendo se falar em complementação no exterior dos serviços contratados. Nessa ordem de ideias, os resultados dos serviços são verificados pela própria empresa nacional, sindicando inclusive a sua conclusão visando a percepção da contraprestação ajustada. A fruição dos serviços é uma etapa que não diz respeito aos serviços realizados no país, mas à empresa estrangeira que, utilizando os serviços contratados, vai desenvolver o estudo clínico dos medicamentos.** V - Assim, verifica-se que os serviços realizados pelo recorrente, de forma integral no país, não sofrem exportação, uma vez que o resultado, este sim enviado para o exterior, é verificado no próprio país, em conformidade com a previsão do art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/2003. Precedentes: AgInt no AREsp n. 2.174.450/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/3/2023, DJe de 16/3/2023 e REsp n. 831.124/RJ, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ de 25/9/2006, p. 239. VI - Recurso especial do Município de São Paulo provido. Recurso especial de Pharmaceutical Research Associates Ltda. prejudicado” In, REsp 2075903 / SP, Rel. Min. Francisco Falcão. 2ª Turma. j. **08/08/2023**. (destacamos)

Extrai-se do voto do ilustre Ministro Francisco Falcão as seguintes considerações:

*“O resultado desses serviços é enviado para o exterior para que a empresa estrangeira, utilizando tais dados, deem prosseguimento ao desenvolvimento clínico dos medicamentos.*

*Ora, o tomador de serviços foi contratado para a realização de serviços específicos conforme acima enumerado, e o resultado dos serviços que foram integralmente desenvolvidos no Brasil se relaciona ao próprio serviço, não havendo se falar em complementação no exterior dos serviços contratados. Nessa ordem de ideias, os*

*resultados dos serviços são verificados pela própria empresa nacional, sindicando inclusive a sua conclusão visando a percepção da contraprestação ajustada.*

*A fruição dos serviços é uma etapa que não diz respeito aos serviços realizados no país, mas à empresa estrangeira que, utilizando os serviços contratados, vai desenvolver o estudo clínico dos medicamentos.*

*Assim, verifica-se que os serviços realizados pelo recorrente, de forma integral no país, não sofrem exportação, uma vez que o resultado, este sim enviado para o exterior, é verificado no próprio país, em conformidade com a previsão do art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/2003.”*

Entendo que, o recorrente presta serviços de intermediação e agenciamento de serviços tanto para a Pan Meat como para quaisquer outros clientes, ou seja, sediados no Brasil ou não, contudo, desenvolvendo integralmente esses serviços em Balneário Camboriú, portanto no Brasil, independentemente do resultado obtido pelos seus clientes. Aliás, o “resultado econômico”, conforme já explicado não integra a hipótese de incidência e o fato gerador do ISSQN.

Assim, lastreado na legislação e na jurisprudência manifesto voto pelo conhecimento do recurso, contudo, sem dar-lhe provimento, face ao entendimento de que os serviços prestados pelo recorrente enquadram-se no item 10.02 da lista de serviços anexa a Lei Complementar Federal nº 116/2003 e Lei Municipal nº 2326/2004, item 10.02, do anexo II – lista de serviços, conforme justificado na Decisão nº 0316/2023 proferida na 1ª instância administrativa.

Este é o meu voto.

Balneário Camboriú, 23 de outubro de 2023.

Cons. Giovana Débora Stoll

Relatora do voto divergente