

Recurso Tributário nº 396B/2023
Protocolo Eletrônico n.º 57.425/2023
Recorrente: ASIAN MEAT INTERMEDIações LTDA.
Relatora: Conselheira Cláudia Huller

RELATÓRIO.

- 1 - Trata-se de Recurso interposto por ASIAN MEAT INTERMEDIações LTDA., através de protocolo efetuado por REAL CONTABIL SS LTDA, em face da Decisão Administrativa nº 0317/2023/GSFA, proferida no protocolo eletrônico nº 57.425/2023 e datada de 23/05/2023, que indeferiu o requerimento formulado.
- 2 - A Recorrente efetuou solicitação requerendo "(...) a não incidência do ISS na execução da atividade cadastrada sob CNAE 74.90-1-04 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários, pelo motivo de a atividade iniciar-se fora do Brasil, bem como, ter seu fim no exterior, e também os devidos pagamentos."
- 3 - O protocolo eletrônico nº 57.425/2023 consta instruído com os seguintes documentos: Contrato Social da Recorrente, registrado na JUCESC em 17/09/2019; documento de identificação do único sócio da Recorrente (Alessandro Frazeto Ferreira); Contrato de Agente no Exterior, tendo como partes Manielos SA e a Recorrente (traduzido).
- 4 - Realizada análise pela Auditoria Fiscal foi proferido o Parecer Fiscal nº 057/2023, o qual resumidamente concluiu:

(...)

7. Das considerações finais:

Quanto a alegação da empresa: ASIAN MEAT INTERMEDIações EIRELI, que presta serviços para o exterior, e que, não é passível da cobrança do ISS, não há como prosperar, diante do contido nos documentos apresentados.

Desta forma, realizada análise na legislação em vigor, e o posicionamento jurisprudencial, opiniões de tributaristas, considerando que a empresa Asian Meat Intermediações Eireli, com sede em Balneário Camboriú (SC), Brasil, desenvolve aqui a atividade elencada na Lista de Serviços no item: "item: 10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer", trata-se de captação de empresas do exterior para comprar produtos da empresa Manielo's, com sede no Uruguai, que tem como atividade principal compra e venda internacional de carnes e miúdos de bovinos, suínos e frangos, como mencionado em seu requerimento e constatado no contrato de Prestação de Serviços com a empresa Manielos S.A., Cidade de Montevideo – Uruguai. Assim, entende-se que há por parte da requerente somente **Intermediação de Serviços**, sua atividade principal conforme registro no CNPJ, **CNAE: 74.90-1-04**.

Portanto, trata-se de atividade de intermediação, com incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS, como dispõe o art. 3º da Lei Federal nº 116/2003, seguida pela Lei Municipal nº 2326/2004, em seu artigo 4º, o recolhimento do Imposto Sobre Servi-

ços – ISS, é efetuado no estabelecimento do prestador, onde se encaminha pelo INDEFERIMENTO da solicitação.
(...).

5- No Despacho nº 12 foi anexada a Decisão Administrativa nº 0317/2023/GSFA, que acatou os termos do Parecer Fiscal e indeferiu o pedido.

6 - Após devidamente cientificada, irressignada com a Decisão proferida, a Recorrente interpôs o presente Recurso Tributário, em 12/06/2023.

7 - Dentre as Razões expostas no Recurso consta:

(...).

7. De fato, a empresa Contribuinte presta serviços para a tomadora sediada no Uruguai, e é remunerada por comissionamento, sobre as vendas que intermedia com adquirentes de produtos da tomadora em outros países, que não o Brasil.

(...).

9. O Imposto Sobre Serviço, tributo de competência municipal previsto no artigo 156, inciso III, da CRFB/88, regulado pela Lei Complementar nº 116/2003, tem como fato gerador a prestação de serviços constante no rol anexo à Lei, e elegeu-se como base de cálculo o preço do serviço (art. 7º, da LC 116/03).

10. Salvo exceções expressas, "o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador".

11. Há, contudo, necessidade de reconhecer-se questões territoriais relativas à importação/exportação de serviços.

12. Quando tratamos de relações internacionais, respeitando-se a autonomia e autoridade de cada país, estes podem optar em determinar a tributação pelo país de origem ou pelo país de destino. Atualmente, verifica-se a definição quase que unânime em nível global de que a exportação não é tributada, para que a importação seja.

13. Neste sentido, pode-se reconhecer a mesma opção do constituinte brasileiro, ao prever em relação aos tributos, e neste caso ao ISS:

CRFB/88. Art. 156. (...)

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

(...)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

(...)

14. E assim instituiu a LC 116/03, tanto a tributação do serviço importado, como a não incidência do imposto sobre o serviço quando for objeto de exportação:

Importação:

Art. 1º. (...)

§ 1º O imposto (ISS) incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

(...)

Exportação:

Art. 2º O imposto (ISS) não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

(...)

15. A fim de trazer distinção quanto a ser considerado quando da exportação de serviço, o legislador estabeleceu a análise pelo seu resultado, ainda que prestado no país, senão vejamos o que dispõe o parágrafo único do artigo 2 da LC 116/03:

Art. 2º. (...)

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

16. Para bem elucidar o conceito de resultado, fazemos uso da lição do professor e tributarista, Dr. Roque Antônio Carrazza 1:

(...) Pouco importa, para fins de isenção de ISS, se o serviço foi totalmente prestado no Brasil, se sua prestação aqui apenas se iniciou, ou se foi integralmente executada no exterior. Em qualquer dessas hipóteses não haverá incidência, porque o resultado da prestação se fez incidir no exterior.

Apenas haverá incidência quando uma prestação de serviços avençada entre um nacional e um estrangeiro (pessoa domiciliada ou sediada no exterior) irradie seus efeitos no Brasil.

E isto por uma razão muito simples: é que, neste caso, não terá havido uma operação de exportação de serviço, já que ele terá sido fruído (consumido) – embora por não-residente – em nosso país.

De conseqüência, sempre mais confirmamos que a expressão “cujo resultado aqui se verifique” tem a acepção de local onde ocorre a fruição do serviço, ou seja, o local onde ele é utilizado.

Se o serviço irradiar efeitos no Brasil, não há exportação – e, portanto, há, em tese, incidência de ISS. A contrario sensu, há exportação – e, portanto, não-incidência de ISS – quando o serviço for desfrutado, isto é, produzir resultados, no exterior.

O que, em resumo, estabelece o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03 é que haverá incidência de ISS caso o serviço venha a ser consumido ou utilizado (pelo tomador) no Brasil, ainda que pago por não-residente.

17. De fato, o serviço de intermediação e corretagem prestado pelo Contribuinte somente produz efeitos no exterior, já que o tomador, residente no Uruguai, fecha negócios com clientes intermediados por ele em todo o globo. Inclusive, sua remuneração depende do efetivo fechamento do negócio. Logo, o resultado do serviço de intermediação é o fechamento de negócio entre o tomador do serviço e o cliente indicado ou gerenciado pelo contribuinte.

18. Nenhum efeito, resultado ou fruição do serviço em comento se verifica no Brasil.

19. A Jurisprudência apresentada como base para a solução do fisco municipal é do TJSP, proferida em 2015, sem uma análise detalhada da operação, e já superada pelo próprio tribunal paulista, senão vejamos:

APELAÇÃO CÍVEL - Ação anulatória de Autos de Infração - ISSQN do exercício de 2014 - Serviços de suporte na área técnica de comunicação e de vendas. 1) Pretendido reconhecimento de não incidência de ISS sobre a exportação de serviços, prevista no art. 2º, I, da LC 116/03 - Exportação de serviços caracterizada - Entendimento do C. STJ de que o local de aferição do resultado é aquele no qual ocorre a sua fruição - Serviços de suporte na área técnica de comunicação e de vendas prestados via remoto para clientes localizados em outros países, onde ocorre a fruição dos serviços. 2) Sucumbência recursal - Majoração dos honorários fixados em R\$ 7.500,00 para R\$ 10.000,00 - Inteligência do § 11 do Art. 85 do CPC - Sentença mantida - Recurso improvido. (TJ-SP - APL: 10468310320188260053 SP 1046831-03.2018.8.26.0053, Relator: Eutálio Porto, Data de Julgamento: 08/10/2020, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 03/02/2021)

20. E ainda:

Apelação – Ação declaratória – ISS – Município de São Paulo - Caso no qual se discute se houve exportação de serviços para fins de imunidade do ISS – Inteligência do art. 156, § 3º, II da Constituição Federal – Questão regulamentada pelo art. 2º da Lei Com-

plementar 116/2003, que condicionou o benefício aos casos em que o "resultado" do serviço se verifica no exterior – Esse resultado mencionado pela lei não é a "conclusão", que praticamente esvaziaria a imunidade, mas a "fruição", ou seja, é necessário saber se o serviço aqui prestado, e concluído, foi fruído por tomador domiciliado no exterior – Interpretação teleológica da Emenda Constitucional nº 3/1993, que incluiu o benefício no texto constitucional – Contexto de desoneração das exportações com base no princípio do destino, para o fomento da economia nacional – Doutrina - Imunidade que deve ser tratada como regra, e não exceção – Caso nos autos que envolve software composto de trechos de código produzidos em diversos países, inclusive o Brasil – Programa que só se torna operacional quando o código é recebido pela tomadora – Laudo pericial que categoricamente afirma que o serviço não produz efeitos no território nacional – Exportação de serviços caracterizada – Solução similar à que já foi dada por esta C. Câmara – Sentença reformada - Recurso provido. (TJ-SP - AC: 10130851820168260053 SP 1013085-18.2016.8.26.0053, Relator: Roberto Martins de Souza, Data de Julgamento: 25/04/2019, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 24/06/2019)

21. Nem mesmo o fato apresentado nos autos da jurisprudência adotada pelo fisco deste município é semelhante, já que os clientes intermediados pelo Contribuinte para o tomador de serviços estrangeiro também são de outros países que não o Brasil, o que pela lógica mudaria até mesmo a decisão da forma fundamentada pelo fisco.

22. Sobre a Intermediação de compra e venda – objeto do presente estudo de caso – o TJPR, em decisão mais recente do que a apresentada pelo fisco, fez apurada análise do resultado do serviço prestado, afastando a incidência do ISS por se tratar de exportação de serviços:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. ISSQN SOBRE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. **INTERMEDIÇÃO DE COMPRA E VENDA DE CEREAIS. PRESTADORA DE SERVIÇO CONTRATADA POR EMPRESA DO EXTERIOR PARA LOCALIZAÇÃO DE COMPRADOR DE CEREAIS.** ART. 156, § 3º, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 2º, I, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. **EXIGÊNCIA DO RESULTADO DO SERVIÇO PRESTADO OCORRER FORA DO TERRITÓRIO NACIONAL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RESULTADO SIGNIFICA EFEITO OU FRUIÇÃO PARA A EMPRESA ESTRANGEIRA CONTRATANTE. NO CASO, A EFETIVAÇÃO DA VENDA. RESULTADO OCORRIDO FORA DO BRASIL. ATIVIDADE ACORBERTADA PELA AUTORIZAÇÃO DE ISENÇÃO DO ART. 2º, I, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.** COMPENSAÇÃO. ATO DISCRICIONÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO. ART. 82 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL DE CURITIBA. RECURSO DE APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDO. (TJPR - 2ª C. Cível - 0004879-42.2008.8.16.0004 - Curitiba - Rel.: Desembargador Stewalt Camargo Filho - J. 08.08.2018, 2ª Câmara Cível, Data de Publicação: 16/08/2018) (grifos nossos)

23. Por ser relevante, transcrevemos ainda trecho do voto da decisão acima ementada, que apresenta fundamentação estruturada, clara e precisa, valendo-se até mesmo de entendimento já emanado pelo e. Superior Tribunal de Justiça (STJ):

(...) Os serviços objeto dos Autos de Infração nrs. 156.714 e 156.712 foram prestados pela autora à empresa Cargill Agropecuária sediada no Paraguai, serviços de intermediação para a venda de cereais a compradores no Brasil. É pacífico que o serviço de corretagem e o pagamento à autora ocorrem em território nacional, residindo a discussão em torno do significado do termo “resultado”, previsto no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003, e o local em que este se verificou. A respeito da interpretação da terminologia, o Superior Tribunal de Justiça, responsável justamente para dar a correta interpretação à legislação infraconstitucional, estabeleceu que “resultado” corresponde ao efeito, à fruição do serviço prestado, citando: Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto, e Roque Antonio Carraza. **Confira-se o excerto do seguinte precedente monocrático: “A referência a serviços desenvolvidos no Brasil é desnecessária, porquanto o princípio da territorialidade afasta a tributação dos serviços prestados no exterior. Imprescindível para configuração**

da exportação do serviço é o local onde se dá resultado da sua prestação. E de acordo com a melhor doutrina, a expressão resultado deve ser interpretada como efeito: pensamos que o ideal seria que, ao referir-se a resultado, devesse o legislador substituí-lo pelo termo efeitos, pois somente assim se atingiria verdadeiramente a exportação de serviços (ISS, Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto, Curitiba: Juruá, 2008, p. 17). O que estamos procurando significar é que a expressão cujo resultado, inserida no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/2003, há de ser entendida como sinônimo da expressão cuja fruição (Roque Antonio Carraza, na obra Curso de Direito Constitucional Tributário 26ª edição: 02.2010, Malheiros Editores, p. 1042). Assim, haverá exportação de serviço quando este, executado no Brasil, apresentar efeito no exterior, ou seja, quando o serviço trouxer utilidade ao tomador no exterior. Se, ao contrário, a utilidade, a fruição do serviço, ocorrer no Brasil, não haverá exportação do serviço.” (STJ, RECURSO ESPECIAL Nº 1.705.722 - SP (2017/0242662-0), RELATORA: MINISTRA REGINA HELENA COSTA, DJe 29.05.2018). O exemplo de resultado ocorrido no Brasil foi ilustrado pelo caso de uma empresa, sediada no exterior, que contratou serviços médicos para o atendimento dos seus funcionários, que se encontram no Brasil, ou seja, entendeu-se que a fruição do serviço médico pela empresa estrangeira (atendimento dos pacientes) se deu no Brasil. Fazendo a transposição para o caso concreto, temos que a fruição do serviço de corretagem pela empresa Cargill (efetivação da venda dos cereais) se dá no Paraguay, estando, assim, o serviço de corretagem prestado pela apelante acobertado pela autorização de isenção prevista no inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 116/2003, devendo a Administração se abster de exigir o ISSQN prestados pela autora nos moldes fáticos e jurídicos delineados nestes autos. Veja-se que a contribuinte é empresa de corretagem de cereais voltada, no caso, para a aproximação de vendedor e comprador de soja e derivados (atividade-fim), sendo indispensável para a realização do negócio de compra e venda entre a empresa situada no PY e cooperativas do BR (atividade-meio), e a fruição do serviço prestado (utilização do serviço para a concretização do negócio) deu-se no exterior, local da sede da empresa estrangeira, que foi beneficiada pelo serviço útil resultante da intermediação, restando irrelevante o local de recebimento dos honorários e do destinatário das mercadorias. (grifos nossos)

24. Diante da fundamentação, percebe-se que no contrato de serviços de corretagem, assim como no de intermediação (mesmo CNAE), relevante identificar o local onde o serviço para a concretização do negócio foi fruído.

25. No caso da Recorrente, ao prestar serviços para a empresa Manielos S.A, no Uruguai, esta é quem se beneficia dos serviços, cujo resultado se observa a cada venda realizada por seu intermédio, nos termos do contrato. Portanto, inequívoco se tratar de exportação, pois irrelevante o local do recebimento dos honorários ou da sede da prestadora de serviços, analisando-se apenas o resultado.
(...).

8- No Recurso apresentado ao Conselho de Contribuintes, a Recorrente reforça o entendimento pela reforma da Decisão Administrativa de Primeira Instância, objetivando o reconhecimento da não incidência do ISS sobre os serviços prestados.

9 – É o relatório.

VOTO.

10 - Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

11 - A controvérsia do Recurso é a incidência (ou não) de ISS em relação aos serviços prestados pela Recorrente, previstos no item 10.02, 10.04 e 10.08 da lista de serviços, pois a mesma alega que se trata de serviço prestado no exterior.

12 - Vejamos o disposto na legislação pertinente:

Lei Complementar nº 116/2003:

Art. 1o O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1o O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2o Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3o O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4o A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2o O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

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

Art. 3o O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142) (...).

(Grifo Nosso)

Lei Municipal nº 2326/2004:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista de Serviços anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País, ou cuja prestação lá tenha se iniciado.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na Lista de Serviços, os serviços nela mencionados ficam sujeitos somente à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata este artigo incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto independe:

I - da denominação dada ao serviço prestado;

II - da existência de estabelecimento fixo;

III - do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas, relativas ao prestador dos serviços;

IV - do recebimento do preço ou do resultado econômico da prestação.

Seção II

Não Incidência

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I - as exportações de serviços para o exterior do País;

II - a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III - o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

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

Seção III

Local da Prestação

(...).

Art. 4º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses abaixo relacionadas, quando o imposto será devido no local:

(...)
(Grifo Nosso)

13 - Dentre os documentos acostados aos autos, observa-se o contrato de prestação de serviços, entre Manielos S.A. e a Recorrente, dispondo:

De acordo com as qualificações apresentadas, as partes acordam que a empresa ASIAN MEAT poderá apresentar novos clientes ou gerenciar os clientes atuais que já estejam comprando os produtos que a Manielos comercializa e, como remuneração pelos serviços prestados, a Manielos fará um pagamento a ser definido em cada negócio sobre o valor FOB dos produtos embarcados e que pode variar de acordo com o tipo de produto, os preços de venda e o tempo de contrato.

Os pagamentos serão realizados pela MANIELOS a ASIAN MEAT somente depois que o importador/comprador tenha pagado a MANIELOS o valor total de cada embarque. MANIELOS fará pagamentos quinzenais ou mensais, com base nos valores cobrados pela ASIAN MEAT e aprovados pela MANIELOS, podendo debitar desse montante os gastos bancários ou outros gastos inerentes às cobranças. Os pagamentos serão efetuados na conta bancária indicada pela ASIAN MEAT.

14 - Percebe-se, então, que a Recorrente presta serviços de intermediação para empresa localizada no exterior, qual seja Maniela S.A., captando clientes em nível global, assim como gerenciando clientes já existentes da tomadora.

15 - Primeiramente, tendo por base as alegações da Recorrente, não verifico nos autos comprovação inequívoca de que o negócio resultante da intermediação tenha se dado no exterior, ou seja, que especificamente cada serviço de intermediação resultou em negócios fechados entre a tomadora dos serviços e clientes no exterior, tal comprovação demandaria, no mínimo, a verificação de cada negócio que foi firmado entre o tomador de serviço e terceiros (cliente apresentado ou gerenciado para a tomadora do serviço) em decorrência do serviço de intermediação prestado.

16 - Ademais, entendo que o que deve ser analisado no presente caso não são aqueles negócios, mas sim o serviço contratado entre a prestadora (Recorrente) e a tomadora do serviço (Maniela), sendo que o objetivo é a apresentação de novos clientes ou gerenciamento de clientes para a tomadora de serviços. Motivo pelo qual não verifico equívoco na orientação repassada no Parecer nº 057/2023, adotada como "razão de decidir" na Decisão Administrativa nº 0317/2023/GSFA, quando dispõe:

Nesse sentido, a nosso ver, para caracterizar a exportação deve haver **efetiva destinação do serviço ao exterior**. Pressupõe-se que o tomador é residente ou sediado no exterior. O preço do serviço deve ser pago por pessoa física ou jurídica residente ou estabelecida no exterior. É imprescindível que o efeito do serviço executado seja produzido no exterior. Em outras palavras, devemos entender que, não importa o momento em que o serviço será entregue ao credor. **Se o serviço foi concretizado, concluído e acabado no Brasil, não estaríamos diante de uma exportação, para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços - ISS, mesmo que, posteriormente, o seu resultado for objeto de exportação.**

6. Assim, buscando entender se efetivamente é exportação o serviço desenvolvido pela requerente, vejamos o que menciona em contrato de agente no exterior: "A Contribuinte firmou Contrato de Prestação de Serviços com a empresa Manielos

S.A., com domicílio na cidade de Montevidéu, Uruguai, no qual a Contribuinte (contratada), alega que: *"é uma empresa que possui experiência, conhecimento e contatos no mercado internacional, que permite introduzir novos clientes/compradores e promover novos negócios para os produtos que Manielos S.A. comercializa em nível mundial."* (grifamos)

(...)

Desta forma, realizada análise na legislação em vigor, e o posicionamento jurisprudencial, opiniões de tributaristas, considerando que a empresa Asian Meat Intermediações Eireli, com sede em Balneário Camboriú (SC), Brasil, desenvolve aqui a atividade elencada na Lista de Serviços no item: " item: 10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer", trata-se de captação de empresas do exterior para comprar produtos da empresa Manielo's, com sede no Uruguai, que tem como atividade principal compra e venda internacional de carnes e miúdos de bovinos, suínos e frangos, como mencionado em seu requerimento e constatado no contrato de Prestação de Serviços com a empresa Manielos S.A., Cidade de Montevidéu – Uruguai. Assim, entende-se que há por parte da requerente somente **Intermediação de Serviços**, sua atividade principal conforme registro no CNPJ, **CNAE: 74.90-1-04**.

Portanto, trata-se de atividade de intermediação, com incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS, como dispõe o art. 3º da Lei Federal nº 116/2003, seguida pela Lei Municipal nº 2326/2004, em seu artigo 4º, o recolhimento do Imposto Sobre Serviços – ISS, é efetuado no estabelecimento do prestador, onde se encaminha pelo INDEFERIMENTO da solicitação.

(Grifo Nosso)

17 - Percebe-se que o entendimento adotado pelo Fisco Municipal, em análise ao resultado, foi relativo especificamente ao serviço de intermediação prestado (a captação ou gerenciamento dos clientes), que entende executado e fruído no local do estabelecimento do prestador, ainda que o objeto resultante daquele serviço seja exportado.

18 - O raciocínio acima está em consonância com o entendimento de resultado utilizado pelo Superior Tribunal de Justiça em alguns julgados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES **CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL**. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

(...).

4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. In casu, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. **Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional**, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 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 conse-**

guinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. 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. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."

8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.

(REsp n. 831.124/RJ; relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ de 25/9/2006, p. 239.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. **ISSQN**. FUNDO DE INVESTIMENTO. **SERVIÇOS DE GESTÃO PRESTADOS NO TERRITÓRIO NACIONAL PARA TOMADOR ESTRANGEIRO**. RESULTADO GERADO NO BRASIL. LC 116/2003. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. DESCARACTERIZAÇÃO. ANÁLISE DE LEI LOCAL. NÃO CABIMENTO. SÚMULA 280/STF. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. FUNDAMENTO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO OCORRÊNCIA. INTERPRETAÇÃO DO PEDIDO. ART. 322, § 2º, DO CPC/2015.

1. Trata-se, na origem, de Mandado de Segurança Preventivo, por meio do qual a impetrante busca a concessão de ordem para afastar o recolhimento do ISSQN sobre serviços de gestão de fundos de investimentos estrangeiros.

2. O Tribunal a quo manteve a sentença de primeiro grau, que denegou a segurança, nestes termos: "Sendo os tomadores fundos de investimento estrangeiros e a maior parte das transações serem efetuadas em nome dos fundos de investimento no exterior, não tem o condão de afastar a incidência do ISS (LC 116/2003, art. 2º parágr. único), porque **os serviços de pesquisa e negociação foram efetivamente prestados no território nacional, o que descaracteriza a exportação desses serviços.** Assim, as atividades desenvolvidas pela sociedade apelante se acham descritas no item 15.01, da Lei Municipal nº 13.701/2003 e da LC 116/2003 - Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres, com alíquota de dois por cento (2%), cuja competência se fixa pelo princípio da territorialidade, no caso, o Município de São Paulo, onde as atividades foram integralmente aperfeiçoadas para a consecução dos contratos (...)" (fl. 600, e-STJ).

3. **Ao assim decidir, o Colegiado estadual se alinhou à orientação do STJ de que "o resultado do serviço prestado por empresa sediada no Brasil de gestão de carteira de fundo de investimento, ainda que constituído no exterior, realiza-se no lugar onde está situado seu estabelecimento prestador**, pois é nele que são apurados os rendimentos (ou prejuízos) decorrentes das ordens de compra e venda de ativos tomadas pelo gestor e que, desde logo, refletem materialmente na variação patrimonial do fundo" (AREsp 1.150.353/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 13.5.2021). Na mesma senda: AgInt no AREsp 1.446.639/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.9.2019.

4. Rever o entendimento consignado na origem de que "as atividades desenvolvidas pela sociedade apelante se acham descritas no item 15.01 da Lei Municipal 13.701/2003" (fl. 599, e-STJ) requer revolvimento do conjunto fático-probatório e análise de lei local, o que não se admite em Recurso Especial ante as Súmulas 7/STJ e 280/STF.

5. O fundamento utilizado pela Corte local para indeferir o pedido de desistência parcial da ação é de cunho eminentemente constitucional (interpretação do STF no RE 669.367). Nesse panorama, sua análise é descabida em Recurso Especial.

6. Por fim, o vício de julgamento extra petita não se vislumbra na hipótese em que a instância originária, adstrita às circunstâncias fáticas (causa de pedir remota) e ao pedido constante nos autos, procede à subsunção normativa com amparo em argumentos jurídicos diversos dos esposados pelo autor e refutados pelo réu. O julgador não viola os limites da causa quando reconhece os pedidos implícitos formulados na inicial e não se restringe apenas ao que está expresso no capítulo referente aos pedidos, pois a ele é permitido extrair da interpretação lógico-sistemática da peça inicial aquilo que se pretende obter com a demanda (art. 322, § 2º, do CPC/2015).

7. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.039.633/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 6/6/2023, DJe de 28/6/2023.)

19 - Logo, entendo que o objetivo/resultado do serviço ora em análise, conforme o contrato, **se verifica com a captação do novo cliente ou gerenciamento do cliente** "mesmo que, posteriormente, o seu resultado for objeto de exportação", assim como concluído no Parecer Fiscal citado e, por conseguinte, na Decisão de Primeira Instância.

20 - Nesse sentido, o Tribunal de Justiça de São Paulo também já decidiu:

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA – **ISS – EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS** - MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. PRODUÇÃO DE PROVAS – O Magistrado é o destinatário final das provas, cabendo a ele decidir sobre a necessidade ou não da produção de provas, podendo dispensá-la caso entenda desnecessária, nos termos do artigo 131 do Código de Processo Civil de 1973 e do artigo 370 do Código de Processo Civil de 2015 – Precedentes do C. Superior Tribunal de Justiça e desta C. Câmara – No caso dos autos, a matéria não demanda perícia – Elementos existentes nos autos que se mostram suficientes para a análise da matéria impugnada. **ISS SOBRE EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR - Pretensão do reconhecimento da não incidência de ISS sobre exportação de serviços, nos termos do artigo 2º, inciso I da Lei Complementar Federal nº. 116/2003 – Impossibilidade – Serviços prestados pela autora que se enquadram no item 10.02 da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº. 116/2003 e da Lei Complementar Municipal nº. 13.701/2003** (Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer) – Documentos juntados aos autos que não demonstram que o resultado dos serviços prestados se verifica no exterior – Presunção de legitimidade e veracidade dos autos de infração não elidida – **Serviços que são desenvolvidos no Brasil e cujo resultado ocorre no território nacional – Incidência de ISS – Inteligência do artigo 2º, parágrafo único da LC 116/2003.** ISS SOBRE CONTAS DE "RENDAS DE GARANTIAS PRESTADAS" – Receitas sujeitas à incidência do ISS – Tributação com base no item 15.08 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, reproduzido na Lei Municipal nº 13.701/03 - Constitucionalidade da Lei Municipal já reconhecida pelo C. Órgão Especial desta Corte no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 994.05.027265-7 – Precedentes desta C. Câmara – Hipótese de incidência do ISS configurada. MULTA – Fixação em 50% do

valor do tributo cobrado – Caráter confiscatório não configurado - Precedentes do C. Supremo Tribunal Federal e desse E. Tribunal de Justiça. DECADÊNCIA – Inocorrência – Hipótese em que o recolhimento do tributo por parte do contribuinte, ainda que parcial, não restou comprovado – Lançamento de ofício – Aplicação do disposto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional – Inaplicabilidade do artigo 150, §4º do CTN – Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desse E. Tribunal de Justiça – Prazo decadencial que se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – Direito exercido dentro do prazo legal. CORREÇÃO MONETÁRIA – Artigo 1º, caput, da Lei Municipal nº 10.734/1989 – Atualização pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA – Possibilidade – "A correção monetária não é um plus, mas simples manutenção do valor de compra pela variação de um índice de preços que reflete o acréscimo (inflação) ou decréscimo (deflação) dos preços no mercado" – Doutrina – Precedente do Superior Tribunal de Justiça – Possibilidade de correção monetária pelo IPCA – Precedentes dessa C. Câmara. JUROS MORATÓRIOS – Artigo 1º, §3º da Lei Municipal nº 10.734/1989 – Juros moratórios calculados à razão de 1% (um por cento) ao mês, sobre o montante do débito devidamente corrigido – Os juros de mora atuam como uma indenização pela falta do pagamento no prazo – Indenização que ocorre pela privação do capital nos cofres públicos, devendo o contribuinte indenizar o Estado pela falta na data aprezada – Juros que deverão ser calculados conforme os artigos 406 do Código Civil e 161, §1º do Código Tributário Nacional – No julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº. 0170909-61.2012.8.26.0000, o C. Órgão Especial desse E. Tribunal de Justiça já se manifestou pela possibilidade de aplicação de taxa de juros diversa da fixada pela União, desde que a taxa de juros adotada não exceda aquela prevista para a cobrança de tributos federais – No âmbito federal, os tributos não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC (artigo 13 da Lei Federal nº 9.065/1995 c.c. artigo 84, inciso I da Lei Federal nº. 8.981/1995) – No caso dos autos, além de a autora não demonstrar que a cobrança dos juros na forma prevista na Lei Municipal revelou-se excedente ao fixado pela União, ônus que lhe competia, verifica-se que a Taxa Selic encontra-se neste momento no patamar de 13% (treze por cento) ao ano, enquanto que a cobrança de juros na forma estabelecida pela legislação municipal equivale a 12% (doze por cento) ao ano, sendo inferior, portanto, à taxa utilizada pela União – Recurso do Município de São Paulo provido – Sentença reformada neste ponto. SUCUMBÊNCIA – Ante o provimento do recurso do Município de São Paulo, a ação é julgada improcedente, devendo a autora responder pelos ônus de sucumbência, inclusive pelo pagamento da verba honorária, nos termos do artigo 85 do Código de Processo Civil de 2015 – Inaplicabilidade das disposições previstas no CPC/73 quanto à sucumbência, uma vez que a sentença foi publicada já na égide do novo diploma processual – Aplicação da regra prevista no artigo 1.046 do Novo Código de Processo Civil. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – Fixação nos termos do artigo 85, §3º, do Código de Processo Civil de 2015 – Observância aos critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º do referido artigo – Aplicação do percentual mínimo, considerando as particularidades do caso – Percentual que deverá incidir sobre o valor do proveito econômico (correspondente ao valor da causa), que, atualizado, equivale a aproximadamente R\$ 8.567.680,37 – Proveito econômico que corresponde a aproximadamente 10.873 salários-mínimos – Valor da causa que ultrapassa 200 salários mínimos – Necessidade de se observar o artigo 85, §§3º e 5º do Código de Processo Civil de 2015 – Percentual de 10% para o valor até 200 salários-mínimos, 8% para o proveito econômico obtido acima de 200 até 2.000 salários-mínimos e 5% para o valor remanescente – Verba honorária que corresponde a aproximadamente R\$ 478.816,00. HONORÁRIOS RECURSAIS – Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015 – POSSIBILIDADE – Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do

respectivo artigo – Majoração em 1% (um por cento) com relação à verba honorária já fixada – Honorários que passam a corresponder a aproximadamente R\$ 483.604,00. Sentença parcialmente reformada – Recurso da autora desprovido – Recurso do Município de São Paulo provido.
(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1035373-91.2015.8.26.0053; Relator (a): Eurípedes Faim; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/02/2017; Data de Registro: 10/02/2017. **Grifo Nosso**)

E no voto consta:

No caso dos autos, a autora se insurge contra os autos de infração nº. 66.611.750 (fls. 122), 66.620.562 (fls. 124), 66.611.741 (fls. 132) e 66.611.806 (fls. 134), afirmando que suas atividades “consistem na prospecção, obtenção e envio de informações e análises periódicas sobre clientes e oportunidade de investimento de forma a possibilitar que **os tomadores de serviços estabelecidos no exterior** (Rabobank Curaçao e SPP LLC) tenham condições de fazer avaliações sobre a viabilidade de realizar ou não operações de crédito com determinados clientes, ou de investir no país na qualidade de investidor estrangeiro” (fls. 15/16).

(...).

Do contrato celebrado com a empresa Rabobank Curaçao N.V.

(...)

Da detida análise do contrato e de seus aditamentos, é possível extrair elementos que afastam a alegação da autora de que suas atividades se enquadram em serviços de consultoria e/ou assessoria financeira prestado em favor da tomadora estrangeira.

No primeiro aditamento, celebrado em 1º de janeiro de 2007, destaca-se (fls. 174):

1. Os “Considerandos” do Contrato são alterados em sua totalidade e terão a seguinte redação:

- **o Agente irá prospectar clientes e originar transações** para o Banco;
- **o Banco concedeu e irá conceder determinadas linhas de crédito para os clientes do Agente e clientes prospectados;**
- é necessário processar solicitações de crédito antes da concessão de tais linhas de crédito; [...]
- **é do interesse do Banco, do Agente e dos clientes que esses documentos sejam mantidos em salvaguarda na caixa forte do Agente;** e [...]

2. A Cláusula 1 do Contrato é alterada na sua totalidade e terá a seguinte redação.

“**O agente compromete-se a (i) prospectar clientes e originar transações para o banco,** (ii) processar solicitações de crédito antes da concessão de tais linhas de crédito aos clientes [...]”. (grifo nosso)

(...).

No caso, verifica-se que as atividades desenvolvidas pela autora no “Contrato de Representação Comercial” **referem-se a agenciamento e captação de clientes** para a concessão de linhas de crédito concedida pelo “Banco”.

Tais atividades se enquadram no item 10.02 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. 10 Serviços de intermediação e congêneres. [...]

10.02 Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer. (grifo nosso)

(...).

Importante destacar que a realização de tais atividades, bem como seu resultado, ocorrem no território nacional, havendo até mesmo a custódia de documentos no caixa forte da autora, conforme destacado acima.

Assim, tendo em vista que as atividades da autora no contrato ora analisado se enquadram no item 10.02 da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº. 116/2003 e TRIBUNAL DE JUSTIÇA PODER JUDICIÁRIO São Paulo Apelação / Reexame Necessário nº 1035373-91.2015.8.26.0053 -Voto nº 3678 13 da Lei Complementar Municipal nº. 13.701/2003, bem como os serviços são desenvolvidos no Brasil e o resultado de tais serviços ocorre no território nacional (artigo 2º, parágrafo único da LC 116/2003), subsistem na integralidade os autos de infração nº. 66.611.741 e 66.611.806.

Do contrato celebrado com a empresa São Paulo Partners, LLC.

(...).

Assim como da avença anteriormente analisada, verifica-se do “Contrato de Representação Comercial” (fls. 222/223), bem como de seus aditamentos (fls. 226/227 e 230/231) **que as atividades desenvolvidas pela autora referem-se a agenciamento e captação de clientes para a concessão de linhas de crédito concedida pela “SPP”.**

Não se desconhece que também há menção no “Contrato de Representação Comercial” de prestação de “determinados serviços de consultoria relacionados a oportunidades de investimento no Brasil”, conforme o terceiro parágrafo dos “Considerando”, bem como na cláusula 1, item “(ii)” do contrato (fls. 222 e aditamento de fls. 226).

Ocorre que esses serviços fazem parte de um universo de outros serviços mais, qual seja, de uma atividade mais ampla que na essência **é o agenciamento de clientes e captação de clientes.** Assim, as atividades desenvolvidas pela autora no contrato ora analisado também se enquadram no item 10.02 da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº. 116/2003 e da Lei Complementar Municipal nº. 13.701/2003, bem como os serviços são desenvolvidos no Brasil e cujo resultado de tais serviços ocorre no território nacional, devendo-se manter os autos de infração nº. 66.611.750 e 66.620.562 em sua integralidade.

(Grifo Nosso)

21 - Portanto, considerando que o serviço constante do contrato com a empresa do exterior (Manielos S.A) é **“apresentar novos clientes ou gerenciar os clientes atuais que já estejam comprando os produtos que a Manielos comercializa”**, serviço este constante no item 10.02 da lista de serviços (Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer), bem como que não há comprovação que a execução e o resultado do serviço se dá no exterior, capaz de ilidir a conclusão fiscal (Parecer nº 057/2023) e, conseqüente Decisão Administrativa nº 317/2023/GSFA, entendo que há incidência do ISS, conforme art. 3º da Lei Federal nº 116/2003 e art. 4º da Lei Municipal nº 2.326/2004.

22 - Ante ao exposto, face a tudo que restou apurado no presente caso, os documentos que o instruem, a legislação vigente, a doutrina e jurisprudência, **VOTO** pelo conhecimento do recurso e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO**, mantendo a R. Decisão Administrativa de Primeira Instância n.º 0200/2023/GSFA em todos os seus termos.

Balneário Camboriú(SC), 10 de outubro de 2023.

Cláudia Huller
RELATORA