

SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL  
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.54416.2.23  
RECORRENTE: MS2 COMUNICAÇÃO E MARKETING  
LTDA  
Av. Antônio de Goes, nº 275, Edf.  
International Trade Center, sala 202, Pina,  
Recife/PE  
Inscrição mercantil nº 669.019-0  
ADVOGADOS: FERNANDO FERREIRA REBELO DE  
ANDRADE E OUTROS  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –  
JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – PEDRO  
JOSÉ DOS SANTOS JÚNIOR  
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS  
TIBURTINO DOS SANTOS

**ACÓRDÃO Nº 071/2024**

- EMENTA: 1 – NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS PRÓPRIO –  
SUBITEM 17.06 – EXPORTAÇÃO DE  
SERVIÇOS – RESULTADO VERIFICADO  
NO BRASIL – INCIDÊNCIA – RECURSO  
VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.
- 2 – Incide ISS sobre a prestação de serviços de  
propaganda e publicidade (subitem 17.06)  
cuja utilidade pretendida seja a divulgação  
de produto, serviço ou marca no Brasil,  
ainda que o tomador do serviço seja  
pessoa física ou jurídica domiciliada no  
exterior. Inteligência do art. 2º, § único, da  
LC nº 116/2003 e do art. 106, § único, do  
CTMR.
- 3 – Recurso voluntário conhecido e não  
provido.

Vistos, relatados, examinados e discutidos os presentes Autos,  
ACORDAM os Membros do Conselho Administrativo Fiscal, à unanimidade, na  
conformidade do voto do Relator e das notas constantes da Ata de Julgamento,

**Continuação do Acórdão nº 071/2024**

em CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a decisão que julgou procedente a Notificação Fiscal.

C.A.F. Em 08 de maio de 2024.

Raphael H. L. Tiburtino dos Santos – RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho

Carlos André Rodrigues Pereira Lima



SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL  
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.54416.2.23  
RECORRENTE: MS2 COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –  
JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – PEDRO JOSÉ  
DOS SANTOS JÚNIOR  
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS  
TIBURTINO DOS SANTOS

### RELATÓRIO

Trata-se de Notificação Fiscal lavrada contra a **MS2 COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA.**, em razão do alegado não recolhimento de ISS próprio sobre a prestação de serviços de propaganda e publicidade, classificados no subitem 17.06 do art. 102 do CTMR.

Os serviços foram considerados “imunes” (leia-se isentos) pelo contribuinte, por supostamente se enquadrarem na hipótese de exportação de serviços para o exterior do país, nos termos do art. 2º, I, da LC nº 116/2003 e do art. 106, I, do CTMR.

A autoridade lançadora afastou a hipótese de isenção, entendendo se tratar de serviços cujos resultados foram verificados no Brasil, a teor do § único dos mencionados preceitos legais.

O lançamento foi assim motivado no Termo Final de Fiscalização:

*A apuração da base de cálculo do ISS devido ao Município foi realizada a partir das Notas Fiscais de Serviços e demais documentos apresentados pelo contribuinte.*

*Primeiramente, classificamos as atividades discriminadas nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte conforme a lista do artigo 102 da Lei nº 15.563/91, para determinar a alíquota aplicável e o local da tributação (Lei nº 15.563/91, art. 114), ou seja, o município ao qual o ISS é devido.*

*Observamos que o contribuinte emitiu todas as notas fiscais de serviços, corretamente, ora no item 17.06, ora no item 12.11 da lista do artigo 102 da Lei nº 15.563/91, hipótese em que o Imposto sobre Serviços é devido no local onde o serviço é prestado, conforme artigo 114, inciso II, alínea “c” da mesma Lei.*

*A divergência apresentada foi na escolha por parte do contribuinte na Imunidade como tipo de tributação do serviço para as NFS-e número: 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 247, 248, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292, 294, 295, 297, 298, 299, 300 e 303.*

*O Código Tributário Municipal do Recife, em seu artigo 106, dispõe que, via de regra, o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (“ISS”) não incide nas exportações de serviços para o exterior, exceto nos casos em que o resultado se verifique no Brasil, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.*

*Art. 106. O imposto não incide sobre:*

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

*.....  
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.*

*Ou seja, o fato do pagamento pela realização de tais serviços ser feito por pessoa residente no exterior não é, por si só, determinante para a não incidência do imposto.*

*Definiu o legislador que local onde o serviço é desenvolvido e, principalmente, onde seus efeitos são verificados, são elementos essenciais do conceito de exportação de serviços para efeitos tributários.*

*Além disso, nos precedentes judiciais têm prevalecido a teoria do resultado-utilidade (STJ, AgInt no ARES 1.446.639, de 2019), os quais indicam que o critério eleito pelo legislador para configurar a ocorrência de exportação de serviço, para fins de desoneração do ISS, é se a utilidade efetivamente buscada pelo tomador foi usufruída fora do território nacional. Dessa forma, não são critérios para definição de resultado o local de desenvolvimento do serviço, nem a ocorrência ou não de ingresso de divisas no país.*

*Nesse contexto, entende-se por "resultado" a "utilidade" ou a "possibilidade de fruição" do serviço. Em outras palavras, como o serviço consiste no esforço humano empreendido em benefício de outrem, o resultado estará vinculado à intenção do seu tomador, remetendo-se ao benefício que ele procura ao solicitar o serviço. Será, portanto, o local em que o serviço lhe tem utilidade, na medida em que nele residem suas motivações para buscar a prestação, onde se verifica o seu aproveitamento ou interesse econômico. Reputar-se-á ocorrida a exportação quando a própria utilidade do serviço consumir-se somente fora do território brasileiro, onde também se projeta a sua fruição ulterior pelo respectivo tomador.*

*Ao analisar os serviços prestados pelo contribuinte agora fiscalizado, identificamos que este prestou serviço para a empresa F12 GAMING N.V.*

*Analizando o contrato (Anexo III) entre a empresa ora fiscalizada e a F12 GAMING N.V. temos o item 1 discriminando o objeto do serviço prestado. Para facilitar o entendimento, trouxe a baila a tradução para o português deste item em comento.*

#### **1. OBJETO**

**1.1. O objeto deste contrato é a prestação dos seguintes serviços pela AGÊNCIA ao CLIENTE (e/ou negócio/site/empresa que ela indicar, especialmente o site [www.f12.bet](http://www.f12.bet) em relação a clientes/liderança, no Brasil e/ou no exterior):**

- I) *Intermediação, gestão e representação do CLIENTE em contratos de patrocínio, marketing e publicidade;*
- II) *Pesquisa e análise de informações de mercado do território relacionadas aos negócios desenvolvidos no site [www.f12.bet](http://www.f12.bet), visando desenvolver as melhores estratégias e campanhas para captar, manter e reativar leads e/ou clientes do CLIENTE, bem como aumentar os gastos com ticket médio dos clientes ativos do CLIENTE;*
- III) *Elaboração e exercício de plano e/ou campanhas de marketing/publicidade digital para captar, desenvolver tráfego online, manter e reativar leads e/ou clientes do site [www.f12.bet](http://www.f12.bet), bem como aumentar o ticket médio dos CLIENTES clientes ativos, através das redes sociais do CLIENTE, observando, no mínimo, o seguinte:*
- a) *Elaboração de argumentos e todo material digital para venda de produtos e serviços oferecidos pelo CLIENTE no site [www.f12.bet](http://www.f12.bet);*
- b) *Contratar, remunerar e gerenciar equipe própria ou sob sua gestão, para implementação das estratégias de marketing digital e telemarketing do CLIENTE;*
- c) *Gestão da base de dados de clientes/lidencça inativos ou ativos, fornecida pelo CLIENTE, observadas as regras de sigilo e restrição ao tratamento, cessão e descarte de dados pessoais estabelecidas neste contrato e/ou na legislação aplicável (incluindo, mas não se limitando a), LGPD – Lei Geral de Proteção de Dados);*

*Percebe-se que o serviço prestado de marketing está ligado aos negócios desenvolvidos no site [www.f12.bet](http://www.f12.bet). Site esse voltado para o consumidor brasileiro conforme constata navegando pela internet ou pelas redes vinculadas a ele como Instagram, TikTok e Facebook (em anexo).*

*Em uma análise rápida no site <https://www.similarweb.com/pt/> podemos realizar uma pesquisa de trafego do [f12.bet](http://www.f12.bet) e perceber onde estão os consumidores dos produtos da F12 GAMING N.V. (tomador do serviço da empresa ora fiscalizada).*

*Ainda buscando esclarecimentos acerca do funcionamento desse site de aposta e seu público-alvo, encontramos no site “Games Magazine Brasil” (em anexo uma entrevista com o Rei Falcão, que relatou em entrevista ([link: https://www.youtube.com/watch?v=LULFVeiHLuk&t=97s](https://www.youtube.com/watch?v=LULFVeiHLuk&t=97s) ):*

*‘A gente está focado para o nosso site seja cada vez melhor e a gente com certeza continuar sendo o melhor site de aposta do Brasil’.*

*Além disso, no mesmo site o CEO Daniel Correia dos Santos e o proprietário Marcelo Seiroz garantiram o objetivo de chegar ao TOP 3 no Brasil e o início da operação também em Portugal ([link:https://www.youtube.com/watch?v=LoNxtGiymQY&t=140s](https://www.youtube.com/watch?v=LoNxtGiymQY&t=140s)).*

*Ou seja, o mercado de todas as marcas relacionadas a F12 consiste no território brasileiro com possíveis projetos de expansão. A entrevista foi em fevereiro de 2023.*

*Abaixo um print do site <https://f12.pt/> contento todas as marcas do grupo.*

*Diante de toda a informação encontrada a respeito desses sites e de como eles foram desenvolvidos, concluímos que, independentemente do país no qual os servidores dessas plataformas estão sediados, eles foram desenvolvidos pensando nos consumidores brasileiros. Por esse motivo, que*

*as empresas que prestam serviço para esse grupo não estão realizando exportação de serviços e devem ser tributadas normalmente, sob a ótica do resultado-utilidade. Não existindo, portanto, a Imunidade, pelo contrário resta provado a incidência do imposto pela prestação do serviço de Marketing focado em consumidores brasileiros”.*

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, cujos fundamentos são por ele sintetizados da seguinte forma:

*“(i) o benefício ou utilidade que se procura com o serviço de marketing do site de apostas é a captação de clientes para que celebrem contratos com a F12 Gaming, em Curaçao, e cuja formalização e eficácia, nos termos do art. 435 do CC c/c art. 9º da LINDB, só podem ser verificadas e fruídas no exterior. Ou seja: o resultado jurídico e econômico dos serviços de marketing prestados pela Defendente ocorrem unicamente no exterior, inclusive em razão da reconhecida inexistência de Decreto Regulamentador das casas de apostas no Brasil;*

*(ii) o serviço prestado durante o ano de 2023 pela Defendente à F12 Gaming consiste única e exclusivamente na produção de material artístico e publicitário que é enviado para uma equipe de marketing da F12 Entertainment, localizada em Portugal, onde o produto do serviço (=ícones, desenhos, banners, etc.) é verificado, tratado e transformado pela empresa estrangeira que, por si só, realiza o marketing direto, seja por meio do Cassino Manager, seja por meio do Clube de Afiliados. Ou seja: o produto do serviço prestado pela Defendente é fruído para o exterior, além de ser verificado e tratado por empresa estrangeira (F12 Entertainment)”.*

A decisão de primeira instância julgou procedente a Notificação Fiscal, restando assim emendada:

**EMENTA: NOTIFICAÇÃO FISCAL. ISS. SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. SUBITEM 17.06 DA LISTA. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA FINS DE GOZO DE IMUNIDADE NÃO CONFIGURADA. FRUIÇÃO DOS RESULTADOS DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO NO TERRITÓRIO NACIONAL. PROCEDÊNCIA DA NOTIFICAÇÃO.**

1. A imunidade concedida às exportações de serviços prevista no art. 156, §3º, II, da CF/88 c/c art. 2º, I da LC 116/2003, tem como requisito a produção dos resultados da contratação no exterior.
2. A contratação objeto do presente lançamento se refere à prestação de serviços de publicidade da Notificada com **F12 Gaming**, para elaboração do conteúdo visual do site **F12.Bet**, gerenciado pela contratante.
3. Uma vez que o site **F12Gaming** direciona suas atividades para o território nacional, aqui pode ser considerada a sua residência e o local onde o resultado da contratação se verifica, pois aqui se produzem os seus efeitos.
4. **Notificação** julgada **PROCEDENTE**
5. Decisão não sujeita a reexame necessário, por não se enquadrar nas previsões contidas no art. 221, do CTMR.

O contribuinte interpôs recurso voluntário contra a decisão, questionando o alcance atribuído ao art. 11 do Marco Civil da Internet pelo Julgador de primeira instância, assim como reiterando as razões de defesa da impugnação.

Foram apresentadas contrarrazões pela Unidade de Fiscalização de Tributos Mercantis - UFTM.

É o relatório.

C.A.F. Em 29 de abril de 2024.

**RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS**  
**RELATOR**



SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL  
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.54416.2.23  
RECORRENTE: MS2 COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –  
JULGADOR 1ª INSTÂNCIA – PEDRO JOSÉ  
DOS SANTOS JÚNIOR  
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS  
TIBURTINO DOS SANTOS

### **VOTO DO RELATOR**

O art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal conferiu à lei complementar o papel de excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior.

Em atenção ao mandamento constitucional, o art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003 dispôs que “o imposto não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País” (inciso I), ressalvando que “**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**”.

A redação do art. 2º da LC nº 116/2003 é literalmente reproduzida pelo art. 106 do CTMR, sem quaisquer acréscimos ou alterações.

Não obstante a existência de fortes divergências no passado, a doutrina e a jurisprudência se alinharam no sentido de o vocábulo “*resultado*” deve ser compreendido em consonância com a teoria do resultado-utilidade ou do resultado-fruição, segundo a qual o resultado do serviço considera-se ocorrido no local em que o serviço se torna útil ou passível de fruição pelo tomador. Afastou-se, assim, a teoria da resultado-consumação, segundo a qual o resultado se opera no local onde a prestação do serviço foi concluída.

No caso em tela, o contribuinte e a autoridade lançadora convergem quanto à aplicação da teoria do resultado-utilidade. A sua discordância recai sobre a qualificação jurídica do acervo fático-probatório dos autos: **de um lado**, a autoridade lançadora sustenta que o resultado dos serviços de marketing prestados pelo contribuinte se verifica no Brasil, uma vez que direcionado aos consumidores brasileiros; **por outro lado**, o contribuinte sustenta que o resultado dos serviços de publicidade e propaganda ocorre unicamente no exterior, mais precisamente na Ilha de Curaçao, onde são firmados os contratos de jogo de azar divulgados no sítio eletrônico da F12.bet, sendo impossível a celebração de tais contratos no Brasil, por ausência de regulamentação da atividade.

Particularmente, comungo do mesmo entendimento da autoridade lançadora.

**O serviço prestado pelo contribuinte (propaganda e publicidade) não se confunde com o serviço prestado pelo seu tomador (apostas de quota fixa e outras modalidades lotéricas).** A circunstância de os jogos de azar ainda não serem regulamentados no Brasil não impede que eles sejam divulgados no país por serviços de marketing, muito menos que estes últimos precisem necessariamente ser exportados. Nada impede, por exemplo, que um cassino localizado na Cidade de Las Vegas contrate uma empresa de marketing brasileira para promover os seus negócios no Brasil, com vistas a incentivar o turismo de brasileiros para a cidade americana. Da mesma forma, a prevalecer o raciocínio do contribuinte, o planejamento de uma campanha de promoção da marca F12.bet, envolvendo o patrocínio de clubes de futebol brasileiro, também precisaria ser classificada como exportação de serviço, o que evidentemente não é o caso.

Também deve ser afastado o argumento de que a utilidade do serviço de publicidade e propaganda é a realização de novos contratos de aposta e casino, e que tais contratos são celebrados em Curaçao, país onde está sediado o tomador do serviço. Na verdade, o resultado ou a utilidade pretendida com a contratação de um serviço de publicidade e propaganda consiste não propriamente na celebração de novos negócios, mas na divulgação de um produto, serviço ou marca.

Tampouco procede a tentativa de afastar a incidência do ISS sob o argumento o material publicitário produzido pelo contribuinte seria exclusivamente utilizado para alimentar o sítio eletrônico da F12.bet, de modo que o resultado do serviço de marketing ocorreria naquele ambiente virtual, igualmente hospedado fora do Brasil. Primeiro, porque o contrato apresentado pelo próprio contribuinte tem como objeto a prestação de serviços de marketing direcionados especialmente, mas não exclusivamente ao sítio eletrônico da F12.bet. É plenamente possível, portanto, que parte do material produzido pelo contribuinte seja divulgado por outros meios. Segundo, e mais importante, porque o sítio eletrônico da F12.bet é apenas o canal de divulgação, e não o local de divulgação de sua marca, produtos e serviços, que desenganadamente ocorre no Brasil.

Nesse ponto, resalto que a autoridade lançadora trouxe fartos elementos probatórios que comprovam que o contribuinte presta serviços de publicidade e propaganda no e para o Brasil: o material publicitário é produzido no Brasil, em língua portuguesa do Brasil (PT-BR), tendo como público-alvo o povo brasileiro, que, por sua vez, é responsável por mais de 99% (noventa e nove por cento) dos acessos ao sítio eletrônico da F12.bet. Nesse ponto, é importante registrar que, mesmo quando o usuário opta pela versão em inglês do sítio eletrônico da F12.bet (que não é a versão padrão, diga-se de passagem), todos os materiais publicitários (banners, desenhos, etc.) permanecem em língua portuguesa:



The screenshot shows the F12.bet website interface. At the top, there are navigation links for Sports, Live Casino, Crash Games, Originals F12, E-Sport, Virtuals, and Promotions. A 'LOGIN' and 'Register' button is visible. The main banner features a soccer player and the text 'APOSTE NO SEU TIME DO CORAÇÃO E CONCORRA A 12 MIL TODA SEMANA'. Below the banner, there is a 'BESTSELLER' section with a table of soccer matches. The table lists matches with their dates, times, and odds for different outcomes (1, X, 2) and a 'SWAY' column.

			1	X	2	SWAY
08/05 13:45	Club Brugge - AC Fiorentina		2.40	3.49	2.79	+1183
08/05 16:00	Real Madrid - Bayern Munich		1.91	3.90	3.70	+1429
08/05 19:00	CA Talleres De Cordoba - Barcelona SC		1.57	3.96	6.21	+1219
08/05 19:00	Sportivo Luqueno - Coquimbo Unido		2.30	3.30	3.10	+1201

Já as redes sociais da F12.bet (Facebook, TikTok e Instagram) sequer possuem a opção de serem visualizadas em língua inglesa, o que apenas reforça que os serviços de publicidade e propaganda prestados pelo contribuinte têm como utilidade pretendida a divulgação dos negócios do seu tomador no Brasil.

Ressalto, por fim, que o entendimento ora adotado está em consonância com o Parecer Normativo SF nº 4, de 9 de novembro de 2016, editado com o propósito de “divulgar o critério adotado pela Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura de São Paulo, relativamente à norma excepcional da incidência do ISS contida no artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003, reeditada em âmbito municipal no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que dispõe acerca da não incidência do imposto sobre as exportações de serviços para o exterior do País”.

Transcrevo, nesse sentido, o teor das normas interpretativas veiculadas no art. 2º do referido Parecer Normativo SF nº 4/2016, que adoto como reforço às razões de decidir do presente voto:

**“Art. 2º Sem prejuízo de outras situações em desacordo com o disposto no “caput” do artigo 1º, não configuram exportação de serviços as seguintes situações, referentes a serviços previstos na lista do “caput” do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 29 de dezembro de 2003:**

*I - para os serviços previstos no item 1 da Lista de Serviços - “Serviços de informática e congêneres”, se o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento estiver vinculado a pessoa localizada no Brasil;*

*II - para os serviços previstos no item 2 da Lista de Serviços - "Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza", se a base pesquisada se encontrar em território nacional;*

*III - para os serviços previstos nos itens 10 e 17 da Lista de Serviços - "Serviços de intermediação e congêneres" e "Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres", se uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil;*

*IV - para o serviço previsto no subitem 15.01 da Lista de Serviços - "Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres", se houver investimento ou aquisição no mercado nacional".*

Nesses termos, considerando que os resultados dos serviços prestados pelo contribuinte podem e são verificados no Brasil, afasto a isenção prevista para a exportação de serviços, nos termos do art. 2º, § único, da LC nº 116/2003 e do art. 106, § único, do CTMR.

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a decisão de primeira instância que julgou procedente a Notificação Fiscal.

É como voto.

C.A.F. Em 08 de maio de 2024.

**RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS**  
**RELATOR**