

SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF  
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07.57290.0.23  
RECORRENTE: UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA  
UFT  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL -  
CAF JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA -  
JOÃO ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO  
CONTRIBUINTE: GDSTECH DESENVOLVIMENTO DE  
SOFTWARE LTDA  
Av. Antônio de Góes, 275, sala 201, Edf.  
International Trade Center, Pina, Recife/PE  
Inscrição mercantil nº 613.638-9  
ADVOGADOS: MARINA MARILIS OLIVEIRA E OUTROS  
RELATOR: RAPHAEL HENRIQUE TIBURTINO DOS  
SANTOS

### **ACÓRDÃO Nº 022/2025**

- EMENTA: 1- NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS PRÓPRIO —  
ALTERAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO  
LANÇAMENTO DURANTE O  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO –  
IMPOSSIBILIDADE – RECURSO  
VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO –  
REMESSA NECESSÁRIA DESPROVIDA.
- 2- É defeso alterar a motivação do lançamento  
no curso do contencioso administrativo fiscal.
- 3- Recurso Voluntário não conhecido. Remessa  
necessária conhecida e desprovida.

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,  
NÃO CONHECER o recurso voluntário e de CONHECER e NEGAR

**Continuação do Acórdão nº 022/2025**

PROVIMENTO à remessa necessária, alterando a fundamentação da decisão de Primeira Instância para julgar nula a Notificação Fiscal por erro na classificação fiscal do serviço.

C.A.F., Em 20 de março de 2025.

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 - CAF  
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO FISCAL Nº  
07.57290.0.23  
RECORRENTE: UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO  
TRIBUTÁRIA UFT  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO  
FISCAL – JULGADOR 1ª  
INSTÂNCIA – JOÃO ANTÔNIO  
VICTOR DE ARAÚJO  
CONTRIBUINTE: GDSTECH DESENVOLVIMENTO  
DE SOFTWARE LTDA  
RELATOR: JULGADOR: RAPHAEL  
HENRIQUE TIBURTINO DOS  
SANTOS

## RELATÓRIO

Trata-se de notificação fiscal lavrada contra a **GDSTECH DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE LTDA.** por suposta falta de recolhimento de ISS próprio, referente a fatos geradores ocorridos entre janeiro/2023 e setembro/2023.

O Termo de Fiscalização indica que o contribuinte presta os serviços de desenvolvimento de software, enquadrados no item 1.01 da Lista do art. 102 do CTMR, à plataforma da empresa **F12 GAMING N.V.**, situada no exterior.

Segundo a fiscalização, a divergência quanto ao recolhimento do ISS se deu porque a contribuinte teria classificados os seus serviços como imunes, com suposto fundamento no art. 106, I, do CTMR, por entender que eles são prestados a estabelecimento situado no exterior do país.

Alega a fiscalização que, embora a empresa F12 Gaming esteja situada fora do território brasileiro, as atividades da plataforma voltam-se ao mercado consumidor brasileiro, o que ensejaria incidência do ISS sobre os serviços prestados pela contribuinte conforme a previsão do parágrafo único do art. 106 do CTMR.

A contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, sob os

seguintes fundamentos:

1) A fiscalização teria classificado equivocadamente os serviços prestados pela contribuinte, uma vez que não se trata do desenvolvimento do *site* propriamente dito, e sim de atividades que envolvem o “*business intelligence*”, exercido por meio do software denominado “BET MÉTRICA”, isto é, cujo acesso eletrônico foi disponibilizado ao auxílio dos gestores e dos tomadores de decisão no aprimoramento do desempenho organizacional e na identificação de oportunidades de crescimento da empresa F2 Gaming;

Vieram-se, então, os autos conclusos, para julgamento do referido recurso.

2) Considerando que tanto a prestação dos seus serviços (“*business intelligence*”) quanto o resultado econômico destes ocorrem no exterior, pois seus usuários são os gestores e tomadores de decisão situados no exterior e não os consumidores da plataforma da F2 Gaming, o acesso a esta por brasileiros é irrelevante;

3) Protocolou requerimento, perante a Prefeitura do Recife, solicitando o direito à isenção do ISS sobre serviços por ela prestados, o que foi deferido pelo ente público.

A fiscalização se pronunciou acerca da impugnação, sustentando, em síntese, que:

*De acordo com o objeto social da contribuinte e demais provas documentais produzida nos autos, o escopo da prestação de serviços não se restringe à plataforma de business intelligence, abrangendo a intermediação, gestão e representação do cliente; pesquisas e análises de dados de mercado em operações no site “[www.f12.bet](http://www.f12.bet)” e o desenvolvimento de estratégias de marketing e publicidade;*

1) *Consequentemente, os efeitos dos serviços ocorrem na plataforma da F12 Gaming, a qual comprovadamente é utilizada por consumidores brasileiros, ensejando a incidência do ISS;*

2) *Ausência de comprovação pelo contribuinte de que as 42 (quarenta e duas) NFS-e elencadas na Notificação Fiscal, todas com valores bastante expressivos, restringem-se somente à business intelligence.*

A contribuinte apresentou manifestação acerca das alegações da entidade fiscalizadora, reiterando que presta serviços de *business intelligence* e fornecendo especificidades do software supostamente produzido.

Posteriormente, o contribuinte anexou o orçamento da F12 Gaming.

A 1ª instância do CAF julgou improcedente a Notificação Fiscal, nos seguintes termos:

**EMENTA: NOTIFICAÇÃO FISCAL. ISS. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. SUBITEM 1.01 DA LISTA. IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS CONFIGURADA. FRUIÇÃO DOS RESULTADOS DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO NO EXTERIOR. IMPROCEDÊNCIA 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. Para a jurisprudência dominante no STJ, o resultado haverá de ser observado a partir do seu aspecto finalístico, levando-se em consideração o local a partir do qual a contratação realizada estará apta a produzir seus efeitos.*

*3. Demonstrou a Defendente, que a contratação objeto dos autos resultou no desenvolvimento do software Bet Metrica, um business intelligence para tomada de decisões pelos operadores do produto desenvolvido, os gestores, acionistas e equipes estratégicas da tomadora, a partir da análise dos dados do site F12.bet.*

*4. No caso da prestação de serviços relacionados ao desenvolvimento do Bet Metrica, a localização dos usuários do site F12.bet não é critério para determinação do local de fruição dos resultados da prestação de serviços, vez que, conforme destacado no recurso, o aplicativo não se destina a estes e sim aos gestores, acionistas e equipes estratégicas da tomadora.*

*5. Para determinação do local do resultado finalístico da contratação deve-se levar em consideração o local onde se acessa e utiliza a ferramenta Bet Metrica. Uma vez que o tomador se trata de empresa estrangeira, há de se presumir que no exterior estão localizados os gestores, acionistas e equipes estratégicas da tomadora que farão uso do aplicativo, presunção não contestada pela fiscalização em sua manifestação quanto ao recurso apresentado.*

*6. Logo, a produção dos resultados da contratação se dá no exterior, no que se justifica a aplicação da regra imunizante. Notificação julgada IMPROCEDENTE.*

**7. Decisão sujeita a reexame necessário, nos termos do art. 221, I do CTMR.**

A UFT interpôs recurso voluntário, sustentado, que com base no próprio contrato firmado entre as partes e na contabilidade da empresa, que a

prestação de serviços não se restringe ao *business intelligence*, e que por isso os seus efeitos são observados no Brasil, ensejando a sua tributação pelo ISS.

Além disso, destacou a ausência de assinatura no orçamento apresentado pela contribuinte, o qual possuiria data posterior à assinatura do contrato celebrado entre as partes, o que impossibilita a sua utilização como prova ou a verificação de sua autenticidade.

A contribuinte apresentou contrarrazões, alegando, preliminarmente, **(i)** a intempestividade do recurso voluntário, **(ii)** a impossibilidade de inovação recursal, consubstanciada na inauguração de tese e juntada de documentos novos pela entidade fiscalizadora e **(iii)** impossibilidade de revisão dos critérios jurídicos adotados no lançamento.

No mérito, reafirmou que a prestação de serviços se restringe à *business intelligence* e que o orçamento apresentado é compatível com o objeto do contrato de prestação de serviços, bem como que a ausência de assinatura no orçamento não invalidaria a sua legitimidade como prova documental.

É o relatório.

C.A.F. Em 12 de março de 2025.

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

SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF  
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO FISCAL Nº  
07.57290.0.23  
RECORRENTE: UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO  
TRIBUTÁRIA UFT  
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO  
FISCAL – JULGADOR 1ª  
INSTÂNCIA – JOÃO ANTÔNIO  
VICTOR DE ARAÚJO  
CONTRIBUINTE: GDSTECH DESENVOLVIMENTO  
DE SOFTWARE LTDA  
RELATOR: JULGADOR: RAPHAEL  
HENRIQUE TIBURTINO DOS  
SANTOS

### VOTO DO RELATOR

Preliminarmente, deixou de conhecer o recurso voluntário interposto pela UFT, porquanto protocolado após o prazo legal de 30 (trinta) dias, estabelecido no art. 181 do CTMR.

A despeito de sua intempestividade, a manifestação da UFT indica a necessidade de anulação do lançamento.

Isso porque, no Termo Final de Fiscalização, a UFT considerou válida a descrição do serviço prestado pelo contribuinte como desenvolvimento de software, ratificando a sua classificação no subitem 1.01 do art. 102 do CTMR:

(...)

Com base na análise das notas fiscais de prestação de serviços do contribuinte e nos contratos apresentados, entendemos que as atividades desenvolvidas pelo mesmo, durante o período fiscalizado, são sujeitas à incidência do Imposto sobre Serviços – ISS, pois se enquadram no item 1.01 da Lista do artigo 102 da Lei Municipal nº 15.563/91 – Código Tributário Municipal:

#### **1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.**

A atividade acima relacionada corresponde respectivamente ao item 1.01 da lista de atividades sujeitas à incidência do Imposto sobre Serviços – ISS constante do anexo à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Observamos que o contribuinte emitiu todas as notas fiscais de serviços, corretamente, no item 1.01 da lista do artigo 102 da Lei nº 15.563/91, hipótese em que o Imposto sobre Serviços é devido no local onde se situa o estabelecimento prestador do serviço, conforme artigo 114, inciso I 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: 210, 211, 212, 213, 214, 215, 217, 218, 220, 221, 223, 224, 225, 227, 228, 229, 230, 231, 232, 237, 239, 240, 241, 242, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 259, 260, 262, 263, 264 e 267.

A motivação expressada pela UFT, para justificar o lançamento de ofício do ISS, consistiu em afirmar que o serviço de desenvolvimento de software, supostamente desempenhado pelo contribuinte, não satisfaz os requisitos exigidos para fins de imunidade, uma vez que direcionados ao mercado consumidor brasileiro:

Percebe-se que o serviço prestado de desenvolvimento de software 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).

(...)

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 desenvolvimento de software focado em consumidores brasileiros.

Ocorre que, após o julgamento de primeira instância, a UFT mudou drasticamente a sua fundamentação, passando a sustentar que a atividade realizada pelo contribuinte não seria propriamente (ou não apenas) de desenvolvimento de software, abarcando uma série de serviços de natureza distinta:

Com base no objeto do contrato supramencionado, as obrigações da contratada (Desenvolvedor) podem ser resumidas nas seguintes categorias:

- 1- Intermediação e Gestão:  
Representar o CLIENTE em contratos de patrocínio, marketing e publicidade.
- 2- Pesquisa e Análise:  
Realizar pesquisa e análise de dados de mercado para formular estratégias de aquisição, retenção e reativação de leads/clientes.
- 3- Desenvolvimento de Estratégias:  
Criar e implementar estratégias de marketing digital visando aquisição e reativação de clientes, além de aumentar o ticket médio.
- 4- Produção de Conteúdo:  
Desenvolver justificativas e conteúdo digital para comercialização de produtos e serviços do CLIENTE.
- 5- Gestão de Equipe:  
Contratar, pagar e administrar uma equipe dedicada para executar estratégias de marketing digital e telemarketing.
- 6- Gestão de Dados:  
Gerir a base de dados de clientes/leads conforme regras de sigilo e legislação vigente, incluindo a LGPD.
- 7- Contratação de Influenciadores e Serviços:

Contratar e pagar influenciadores digitais e outras entidades necessárias para a execução das campanhas de marketing.

O julgador fundamentou que a entrega do Bet Metrica corresponde ao objeto do contrato (fls. 100 até 106), para isso citou o Item II (fl. 101) do objeto contratual:

“Realização de pesquisa e análise de dados de mercado pertinentes ao território em relação às operações conduzidas no site [www.f12.bet](http://www.f12.bet), com o objetivo de formular as mais eficazes estratégias e campanhas para a aquisição, retenção e reativação de leads e/ou clientes do CLIENTE, bem como incrementar os gastos médios dos clientes ativos do CLIENTE”

Essa premissa desconsidera o real objeto que a contratante espera ser entregue pelo Desenvolvedor ao pactuar o contrato. Como exemplo apenas o item supramencionado podemos retirar duas obrigações evidentes de fazer quais sejam: pesquisa de mercado e análise de dados.

**a) Pesquisa de Mercado**

- o Realização de uma análise detalhada sobre o mercado em que o site [www.f12.bet](http://www.f12.bet) opera.
- o Identificação de tendências, concorrentes e oportunidades específicas para o território em questão.

**b) Análise de Dados:**

- a. Coleta e análise de dados relevantes sobre o comportamento dos usuários do site, incluindo dados demográficos, preferências e padrões de consumo.
- b. Avaliação de dados históricos e atuais que possam influenciar a formulação de estratégias.

Como resultado desse erro, o julgador não se atentou para a relação jurídica exposta no bojo do contrato, ou seja, a relação legalmente vinculativa entre as partes. Além disso, essa interpretação simplificou a obrigação de fazer da contratada em apenas o desenvolvimento do software conforme consta no item 3 da ementa do julgamento em sua página 1 (fl.520).

Por mais que os apontamentos trazidos pela UFT em sua última manifestação pareçam convincentes (*i.* o contrato apresentado pelo contribuinte não prevê expressamente a prestação de serviço de desenvolvimento de software; *ii.* o orçamento apresentado pelo contribuinte é apócrifo e com data posterior à assinatura do contrato; *iii.* a forma de remuneração pactuada no contrato é diferente da forma de remuneração estipulada no orçamento; *iv.* a contabilidade do contribuinte denota indícios da entrada e saída de valores relacionados a outros serviços; etc.), o fato é que tais apontamentos destoam completamente dos motivos elencados no Termo Final de Fiscalização para fundamentar o lançamento.

Em momento algum o Termo Final de Fiscalização questiona a classificação do objeto contratual como desenvolvimento de software, muito menos o seu enquadramento no subitem 1.01 do art. 102 do CTMR. Pelo contrário, afirma categoricamente que essa classificação estaria correta.

Entendo que a UFT não pode se valer de motivação distinta daquela que fundamentou o lançamento, sob pena de modificação dos critérios jurídicos adotados e violação à teoria dos motivos determinantes. Na medida em que a própria UFT enfatiza e, mais que isso, comprova documentalmente que a classificação fiscal realizada pelo contribuinte estava incorreta, revela-se nulo o lançamento do ISS que assume como válida essa mesma classificação.

Esclareço que todos os elementos referenciados pela UFT em sua última manifestação já eram do seu conhecimento e estavam sob a sua posse à época em que a Notificação Fiscal foi lavrada, tanto assim que não foi necessária nenhuma diligência adicional por parte da fiscalização para obtê-los.

Por fim, considerando o erro manifesto de classificação fiscal, andou mal o julgador de primeira instância em adentrar no mérito da discussão, devendo ser desconsiderados os apontamentos feitos pela decisão recorrida em relação à imunidade tributária.

Ante o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER o recurso voluntário e de CONHECER e NEGAR PROVIMENTO à remessa necessária, alterando a fundamentação da decisão de Primeira Instância para julgar nula a Notificação Fiscal por erro na classificação fiscal do serviço.

É o voto.

C.A.F., em, 20 de março de 2025.

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