



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000376279

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1000196-26.2021.8.26.0451, da Comarca de Piracicaba, em que é apelante MUNICÍPIO DE PIRACICABA, é apelado ENOVA ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente sem voto), HENRIQUE HARRIS JÚNIOR E RICARDO CHIMENTI.

São Paulo, 16 de abril de 2025.

BEATRIZ BRAGA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Voto nº 46270

Comarca: Piracicaba

Apelante: Município de Piracicaba (réu)

Apelada: Enova Assessoria e Consultoria Ltda (autora)

Juiz sentenciante: *Wander Pereira Rossette Júnior*

Ementa: Apelação. Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária. ISSQN. A autora objetiva a desconstituição do débito tributário Alegação de não incidência do imposto, com fundamento no art. 2º, I da LC nº 116/03, por tratar-se de exportação de serviços.

A sentença de procedência deve ser mantida.

A irresignação fazendária é descabida pois, no caso concreto, verifica-se que a fruição de utilidade dos serviços atrelados aos contratos da empresa autora ocorreram tão somente no exterior. O entendimento de que o resultado significa a consecução material da atividade é premissa equivocada, pois deve-se compreender como resultado a utilidade gerada pela obrigação de fazer a seu tomador ou contratante, representando esse momento de fruição o marco para a identificação do momento e local da prestação do serviço. Por sua vez, o Município em momento algum apresentou provas ou mesmo informações demonstrando que a fruição/utilidade do serviço pela empresa contratante deu-se em território nacional.

Nega-se provimento ao recurso fazendário.

Trata-se de apelação interposta pelo **Município de Piracicaba** contra sentença que julgou procedente a ação declaratória ajuizada por **Enova Assessoria e Consultoria Ltda** para declarar a inexistência da relação jurídica tributária entre a autora e o réu, referente à cobrança do tributo (ISS) decorrente da prestação de serviços de consultoria realizados à empresa VERTICAL, no importe de R\$ 107.634,87 (cento e sete mil seiscentos e trinta e quatro mil e oitenta e sete centavos). Diante da sucumbência, a Fazenda foi condenada ao pagamento integral das custas e despesas processuais, bem como

honorários advocatícios fixados em 10%, nos termos do art. 85, §3º, I, do CPC.

Em suas razões, a Municipalidade defende que a autora não logrou demonstrar que os fatos geradores do ISSQN se deram em solo estrangeiro. Destaca que *“não logrou comprovar que seu sócio RICARDO CAMUSSI de fato teria viajado ao Reino Unido em datas anteriores a 2011, posto que não juntou seu passaporte “antigo” a comprovar a entrada no referido País em datas pretéritas à 2011, para tanto basta ouvir atentamente o depoimento das testemunhas arroladas, eis que nenhuma comprovou ter ele realmente saído do País para a prestação dos serviços.”* Requer, dessarte, a inversão do julgado com a manutenção da cobrança de ISS (fls. 784/791).

Contrarrazões a fls. 796/802, nas quais a apelada pede a ratificação do julgado, reiterando que o resultado dos seus serviços prestados ocorreu no exterior.

É o relatório.

Nos termos do art. 1.010 do CPC, estão preenchidos os pressupostos de admissibilidade de ambos os recursos.

A presente ação objetiva o afastamento do débito tributário no valor total de R\$ 107.102,47 (cento e sete mil cento e dois reais e quarenta e sete centavos) relativo à cobrança de supostos débitos de Imposto Sobre Serviços de Qualquer

Natureza referentes aos anos de 2009 a 2011, inscritos na Dívida Ativa em agosto de 2018, como se vê a fls. 80/82, acrescidos de multa, juros e atualização monetária, em decorrência da emissão das notas fiscais acostadas a fls. 32/46.

Aduz a autora, ora apelada, que referidos documentos fiscais são decorrentes de serviços de consultoria financeira para aquisição de álcool combustível, no período de junho de 2009 a fevereiro de 2011, prestados para a empresa VERTICAL UK LLP, estabelecida na cidade de Londres, Inglaterra, de modo que os resultados desses serviços ocorreram integralmente no exterior e, portanto, não são tributáveis por ISS, de acordo com o preceituado no artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03.

A auditoria fiscal entendeu que os resultados de todos os serviços em questão foram produzidos no Brasil. Para tanto, alegou que a autora não provou que o seu representante legal tenha se deslocado para fora do país, onde se encontra a sede da empresa VERTICAL UK LLP, tomadora dos serviços e, portanto, não faria jus à isenção do ISS prevista pelo artigo 2º, I da LC nº 116/2003.

Após o encerramento da fase de instrução processual e apresentação de alegações finais pelas partes, foi proferida sentença de procedência.

A decisão deve ser mantida.

Sobre a não incidência de ISS sobre exportações de serviços para o exterior, dispõe a Constituição Federal:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 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.”

Por sua vez, a Lei Complementar nº 116/03 prevê:

“Art. 2º 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.”

Do cotejo entre a norma constitucional invocada e o dispositivo legal acima mencionado, depreende-se que há a incidência do tributo quando o resultado se verifica em território nacional, ou seja, onde não há efetiva exportação, de modo que o mero pagamento realizado por residente no exterior, por si, não traduz exportação.

Disso resulta que a consideração da ocorrência do

resultado – momento e local, passa a ser critério essencial para a correta aplicação do dispositivo constante na Lei Complementar nº 116/2003 voltado para a exportação de serviços.

Necessário se faz, portanto, a adequação ao contexto normativo vigente da concepção resultado-utilidade, especialmente pelo fato de que um serviço somente resta caracterizado pela consecução em favor de terceiro e para a satisfação de seu interesse.

Da lei somente extrai-se que a utilização dos resultados não pode ocorrer em solo nacional, sob pena de não aplicação da regra de isenção; porém, não há permissão legal para sua restrição e entendimento de que o resultado é a mera conclusão de atividade física ou intelectual.

Importante salientar que o fruto da obrigação de fazer somente será considerado para fins de tributação do ISS quando de sua aplicabilidade ao contratante.

Tem-se, assim, que um serviço só tem existência quando executado em favor de alguém e à vista de seu interesse e necessidade.

Portanto, o entendimento de que o resultado significa a consecução material da atividade é premissa equivocada, pois

deve-se compreender como resultado a utilidade gerada pela obrigação de fazer a seu tomador ou contratante, representando este momento de fruição o marco para a identificação do momento e local da prestação do serviço.

O STJ, no julgamento do ARESP 587.403/RS afirmou que importa constatar a real intenção do contratante. Se o projeto puder ser executado em qualquer lugar não haverá exportação de serviços; todavia, se do ato negocial for possível se extrair a intenção de execução específica fora do território nacional, resta configurada a exportação de serviço e subsequente afastamento da incidência do ISS.

Assim, nas oportunidades em que houver clareza de que as atividades relacionadas à consecução do serviço terão como finalidade sua concretização exclusiva e específica fora dos limites territoriais nacionais, resta configurada a exportação de serviços. Identificado que o resultado do serviço contratado somente possui razão de ser nos limites externos ao País não deve ocorrer a tributação pelo ISS.

Sobre o tema, esta Câmara posicionou-se recentemente:

“Apelação – Ação anulatória – 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 Complementar 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 dos autos, no entanto, em que a autora não traz elementos mínimos aptos a comprovar suas alegações – Ausência de contratos, relatórios e outros documentos que mostrassem como o serviço é prestado – Autora que colhe dados e supostamente os envia para o exterior – Possibilidade de tais dados serem repassados para empresas brasileiras, situação que caracteriza evasão fiscal – Razão de ser da exceção do art. 2º, parágrafo único da LC 116/2003 – Precedente – Ônus que cabia à autora, nos termos do art. 373, I, do CPC, e do qual não se desincumbiu – Presunção de veracidade e legitimidade do ato administrativo – Sentença reformada – Recurso provido.” (TJSP; *Apelação / Remessa Necessária 1054846-58.2018.8.26.0053*; Relator (a): Roberto Martins de Souza; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 12/02/2020; Data de Registro: 12/02/2020) – grifado.

No caso concreto, a autora é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a “prestação de serviços de agenciamento, representação comercial, assessoria e consultoria nas áreas financeiras e de negócios de compra, venda, importação, exportação e logística de transporte e distribuição de álcool, açúcar, gasolina, metanol, produtos químicos em geral e demais derivados do petróleo e/ou gás natural” (objeto descrito

em seu contrato social acostado, em especial, a fls. 21 dos autos).

E, no contrato de prestação de serviços firmado com a contratante VERTICAL, devidamente traduzido em português a fls. 760/764, consta que esta, além de ser localizada na Inglaterra, é *“uma empresa com atuação mundial, especializada na comercialização e distribuição de etanol/açúcar e biodiesel”*, que nomeia a autora, *“empresa com ampla expertise comercial e técnica no comércio mundial de etanol/açúcar, para aplicações industriais e de combustíveis, logística de movimentação de grãos líquidos e produção”*, que aceita ser, *“seu consultor exclusivo e agente de marketing para o comércio internacional de etanol/açúcar (doravante denominado “o produto”)*”.

Dessa forma, percebe-se, de fato, que a autora prestou serviços de consultoria para exportação de etanol à empresa VERTICAL no período indicado na inicial, de modo que a tomadora não era a consumidora final dos produtos escolhidos, mas sim seus clientes, que se encontravam estabelecidos em outros países.

Inclusive extrai-se dos depoimentos das testemunhas ouvidas em audiência, em especial, do Sr. RAFAEL FARIA DA ROCHA MIRANDA (representante da empresa tomadora dos serviços VERTIKAL), que o Sr. Ricardo Camussi (sócio da empresa autora) representava a contratante promovendo a localização e a cotação do produto desejado, não sendo

necessário o seu deslocamento para a Inglaterra, pois na maior parte do tempo permanecia no Brasil, podendo enviar os documentos pertinentes por fax, e-mail, telefone ou via postal. Além disso, foi dito que os pagamentos à autora eram realizados pela tomadora VERTIKAL quando da efetiva exportação dos produtos apresentados pelo Sr. Ricardo Camussi, nunca tendo sido estes comercializados no Brasil.

Verifica-se, assim, que a fruição dos serviços atrelados ao contrato da empresa autora com a empresa VERTICAL ocorreu tão somente no exterior, com a venda, pela tomadora, dos produtos indicados pela autora ao comércio mundial.

Nesse contexto, ressalte-se que o Município em momento algum apresentou provas ou mesmo informações demonstrando que a fruição/utilidade do serviço pela empresa contratante deu-se em território nacional.

A propósito, vale transcrever a correta análise do juiz sobre esse ponto:

“(…)

A autora trouxe elementos que permitiu a este julgador decidir sobre o fato constitutivo de seu direito (art. 373, I, do CPC), o que se verifica a partir da análise do conjunto probatório produzido nos autos, sob o crivo do contraditório.

Sendo assim, a parte ré não se desincumbiu de seu

ônus probatório, devendo ser ressaltado que o mero fato de o representante da autora não ter supostamente saído do país para prestar o serviço aos seus tomadores no exterior, não é suficiente para afastar a imunidade de tributação, uma vez que o resultado (leia-se “fruição”) se deu fora do território brasileiro.

Enfim, diante de tudo que processado, assento - pois razão ao direito pretendido, significa dizer, a autora faz jus à anulação pretendida, isso notadamente se considerando a relação jurídica deduzida e os elementos processuais produzidos. Finalmente, para fiel cumprimento do art. 489 do CPC, revisito a causa de pedir e de defesa deduzidas pela autora e pelo réu, respectivamente. Naquilo tudo que deduzido, consoante já pronunciado pelo C. Superior Tribunal de Justiça, firmo que à luz dos argumentos e dos julgados oferecidos durante toda tramitação do processo, não vislumbro qualquer premissa fática ou jurídica, ressalva feita evidentemente àquelas que acolhi, que possam em tese ou em concreto infirmar as conclusões lançadas, no esteio da abordagem contida em fundamentação. (...)

Tecidas tais considerações, configurada está a exportação de serviços prevista pelo art. 2º, I da LC nº 116/2003, sendo, portanto, de rigor a anulação da cobrança de ISS ante a inocorrência de fato gerador capaz de justificar o tributo.

Diante do desfecho dado ao caso, majoram-se os honorários advocatícios, para 13% sobre o valor da causa, com base no art. 85, §§ 11, 3º, I e 2º, do CPC.

Por fim, para viabilizar o acesso aos Tribunais Superiores consideram-se prequestionadas as questões deduzidas e imprescindíveis à solução do caso, uma vez que, dirimida a controvérsia, tem-se como desnecessária a citação numérica de dispositivos de lei, conforme entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça (*EDcl no RMS 18205/SP, Min. Felix Fischer, DJ 8.5.2006*).

Por derradeiro, atentem-se as partes para o cabimento de embargos declaratórios nas estreitas hipóteses delineadas no artigo 1.022, sob pena de eventual aplicação das multas processuais previstas nos §§ 2º e 3º do artigo 1.026, ambos dispositivos do Código de Processo Civil. Assinale-se esta medida está em consonância com a atual jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema.¹

Ante o exposto, **nega-se provimento ao recurso fazendário.**

BEATRIZ BRAGA
Desembargadora Relatora

¹ Nesse sentido, a título exemplificativo, confira-se:

STJ - REsp: 1797470 PR 2019/0005270-7, Relator: Ministro **HERMAN BENJAMIN**, 1ª Turma, d.j. **28/03/2019**.

STF - AgR-ED MS: 36082 DF - Relator: Ministro **MARCO AURÉLIO**, 1ª Turma, d.j. **04/02/2020**.