



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000401074

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1018535-43.2021.8.26.0577, da Comarca de São José dos Campos, em que é apelante MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS, é apelado BETA TELECOM CONSULTORIA E COMÉRCIO 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), RICARDO CHIMENTI E MARCELO L THEODÓSIO.

São Paulo, 25 de abril de 2025.

BOTTO MUSCARI
Relator
Assinatura Eletrônica

Apelação Cível:1018535-43.2021.8.26.0577

Apelante:Município de São José dos Campos

Apelado:Beta Telecom Consultoria e Comércio Ltda.

Comarca:São José dos Campos

Voto nº 13.101

TRIBUTÁRIO. ISS E MULTA. AÇÃO ANULATÓRIA. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. AUTORA QUE PRESTOU SERVIÇOS DE TESTES, MANUTENÇÃO, HOMOLOGAÇÕES E ACEITAÇÃO. ENQUADRAMENTO NO SUBITEM 7.03 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR N. 116/03. LAUDO PERICIAL CONCLUSIVO, APONTANDO SERVIÇOS PRESTADOS SEM ATUAÇÃO DE ENGENHEIROS. RESULTADOS FRUÍDOS NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, NOS TERMOS DO ART. 2º, INC. I, DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/03. PRECEDENTES DO TRIBUNAL DA CIDADANIA E DESTA CORTE. AUTUAÇÃO FISCAL QUE PROCEDEU A ENQUADRAMENTO DIVERSO. NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. APELO DO MUNICÍPIO IMPROVIDO, COM MAJORAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA.

Trata-se de apelação interposta pelo MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS contra a r. sentença de fls. 1.357/1.362, que julgou procedente *ação anulatória* ajuizada por BETA TELECOM CONSULTORIA E COMÉRCIO LTDA.

O réu sustenta que: a) houve enquadramento incorreto dos serviços prestados; b) embora a autora tenha inserido o subitem 7.03, correto seria o 7.01, relativo a serviço de Engenharia; c) há proposta comercial para realização de serviços de Engenharia, sob a responsabilidade técnica de um Engenheiro; d) não é crível que os serviços prestados por sua adversária fossem realizados por Técnicos e não por Engenheiros; e) o CNAE 71.20.1.00 é desdobramento do subitem 7.01; f) os serviços constantes nas propostas comerciais se enquadram como de Engenharia; g) ainda que os serviços tenham sido prestados por Técnicos, foram supervisionados por Engenheiros; h) há enquadramento no subitem 7.01 da lista anexa à Lei Complementar n. 272/03, cuja alíquota é 5%; i) discorda do laudo pericial; j) nas NFS-e n. 826 e n. 879, a fiscalização

constatou incorreção no local da prestação do serviço e no código da atividade prestada, sendo certo que o serviço foi concluído dentro do território nacional; k) serviço concluído no Brasil não é exportado, ainda que contratado por estrangeiro ou destinado ao exterior; l) os lançamentos das diferenças de ISSQN decorrem das incorreções constadas; m) não se pode perder de vista o art. 150 do Código Tributário Nacional; n) a sentença merece reforma (fls. 1.372/1.382).

Em contrarrazões, a autora alega que: a) os serviços que presta têm natureza técnica, não de Engenharia; b) o Fisco distorce a realidade dos fatos e não prova as alegações que faz; c) as conclusões do *Expert* foram claras e corretas; d) executa trabalhos em linhas de produção, com dispositivos produzidos por sua equipe para efetuar análises, testes, homologações e aceitações; e) o trabalho entregue a seus clientes é produzido, *in totum*, por operadores; f) não há qualquer venda de serviços de Engenharia nas notas fiscais; g) não é o executor do serviço que define a alíquota, mas sim a essência do serviço prestado (fls. 1.391/1.400).

Inexiste oposição ao julgamento virtual.

É o **relatório**.

O Município de São José dos Campos lavrou os autos de infração n. 456.736 e n. 456.737 em desfavor da autora, por: i) “não recolher o ISSQN devido no prazo legal”; ii) “emitir nota fiscal com erro, haja vista ter consignado código de atividade não correspondente com o serviço efetivamente prestado” (fls. 33).

Segundo o Fisco, os serviços prestados pela *Beta* se amoldam ao **subitem 7.01** da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03, reproduzida pela Lei Joseense n. 272/03 (*Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres*).

A autora fez recolhimento do imposto, considerando que as atividades desenvolvidas se subsumiam no **subitem 7.03** das referidas leis (*Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia*).

Após detido exame, o insuspeito Perito judicial foi peremptório (os destaques são meus): **a)** “o processo/procedimento criado pela empresa Requerente é utilizado para cada equipamento. Os processos e rotinas de testes foram criados por engenheiros, que podem ser automatizados ou não, de forma que **técnicos ou auxiliares possam executá-los sem o auxílio dos engenheiros que os criaram**” (fls. 1.068); **b)** “Este serviço teve por finalidade acompanhar testes em laboratório credenciado pela Anatel com objetivo de verificar e consertar problemas ocorridos em testes anteriores. Com isso obter a aprovação do laboratório e consequentemente da Anatel no processo de homologação do produto. Aqui também foram executadas interfaces com OCD e cliente final. Processo criado pela engenharia, **mas executados por técnicos ou auxiliares. Não há necessidade da emissão de ART**” (fls. 1.072); **c)** “Refere-se a trabalhos de análise e auxiliar nas especificações técnicas dos dispositivos de RF utilizados em DTH, sendo que os itens são antenas, cabos, conectores e LNBF. Processo criado pela engenharia, **mas executados por técnicos ou auxiliares. Não há necessidade da emissão de ART**” (fls. 1.073); **d)** sobre as notas fiscais seguintes, a conclusão se repete “Processo criado pela engenharia, **mas executados por técnicos ou auxiliares. Não há necessidade da emissão de ART**” (fls. 1.074 a 1.085); **e)** nos serviços representados pelas notas fiscais de n. 779, 781, 783, 788, 789, 790, 791, 802, 809, 812, 813, 820, 821, 822, 823, 825, 827, 830, 837, 840, 841, 843, 844, 845, 853, 855, 857, 862, 864, 865, 867, 869, 870, 871, 872, 873, 874, 878, 882, 884, 885, 886, 889, 890, 891, 901, 902, 910, 918, 921, 922, 924, 925, 927, 934, 936, 938, 940 e 946, **“os testes podem ser realizados por técnicos. Não há necessidade da emissão de ART**” (fls. 1.085 a 1.122); **f)**

quanto às notas fiscais n. 826 e n. 879, “Os testes indicados nas notas são feitos, para qualificar os métodos e processos de um fornecedor com fábrica no exterior. A Beta Telecom não aprova ou desaprova o fornecedor, mas sim realiza os testes e envia ao fornecedor, que submeterá esses testes aos seus clientes. Ou seja, **o resultado da prestação dos serviços se verifica no exterior, visto que o fornecedor não tem filial ou fábrica no Brasil**” (fls. 1.123); g) “Os serviços atingiram o seu **resultado no exterior**, conforme documentos apresentados” (fls. 1.124).

Por fim, o *Expert* concluiu que “Não se trata da venda de serviços de engenharia e sim da prestação de serviços de testes, manutenção, homologações, aceitação. Não há qualquer venda do serviço de engenharia nas notas fiscais e nos documentos apresentados. Todas elas têm natureza de medição, sem presença de engenheiros” (fls. 1.124).

Numa palavra: claro ficou que os serviços prestados pela autora **não se amoldam ao subitem 7.01** da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03.

Quanto à alegação de que “Um serviço concluído em território brasileiro não é exportado, mesmo que contratado por estrangeiro ou destinado ao exterior” (fls. 1.381, *initio*), quadram considerações.

Em linha com a Constituição Federal (art. 156, § 3º, inc. II), a Lei Complementar n. 116/03 dispõe:

“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”.

Na exportação de serviços, não incide ISS quando o resultado da atividade realizada no Brasil tem utilidade verificada no exterior.

Lição do Tribunal da Cidadania:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. ISSQN.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Trata-se da interpretação de norma infraconstitucional que defere imunidade ao contribuinte no imposto sobre serviço de qualquer natureza concernente à celebração de contrato internacional no transporte de bens para a sua utilização em eventos sediados no território brasileiro.

2. Conforme consignado pelo Tribunal de origem, a prestação dos serviços foram verificados em território brasileiro, cuja obrigação de fazer consistente no 'desembaraço aduaneiro, transporte até o local do evento, armazenagem, transporte de volta, etc', tiveram a execução e o resultado econômico e jurídico no Brasil.

3. Assim, nos termos dos precedentes desta Corte, a exegese do art. 2º, inciso I, p. ú., da LC 116/03, não se aplica quando os serviços são realizados em território brasileiro **e o resultado aqui se verifique**.

4. Com efeito, **para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos**.

5. Logo, no caso em tela, verificando que as atividades desenvolvidas pelo recorrente não configuram exportação de serviço, resta inquestionável a incidência do ISSQN, consoante a incidência do 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."

6. Agravo interno não provido (AgInt. no AREsp. n. 1.446.639/SP, 2ª Turma, j. 19/09/2019 - *pus ênfase*).

O voto condutor do ilustre Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES contém as seguintes passagens:

"[...] consideram-se exportados, e consequentemente excluídos da incidência do ISS, os serviços que (i) sejam completamente desenvolvidos no exterior - excluídos, aí, pelo próprio princípio da territorialidade - ou (ii) que, embora desenvolvidos no Brasil, tenham seu resultado verificado no exterior.

Cumprе determinar, portanto, o que deve ser entendido por resultado do serviço, e quando ele é verificado no exterior. Nesse aspecto, contrapõem-se duas correntes: a do resultado-consumação, segundo a qual o resultado se verifica no local onde o serviço é concluído; e a do resultado-utilidade, segundo a qual o local de aferição do resultado é aquele no qual ocorre a sua fruição.

O Superior Tribunal de Justiça adotou, **em primeiro momento**, a teoria do resultado-consumação, ao concluir, no REsp nº 831.124/RJ, por maioria, que o serviço de reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves para clientes estrangeiros "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", uma vez que "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” (REsp 831.124/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, sublinhei).

Por outro lado, **ao apreciar, mais recentemente, o AREsp 587403/RS, esta Corte parece ter adotado o conceito de resultado-utilidade, ao decidir que 'a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, (...) a intenção de sua execução no território estrangeiro',** já que 'as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França (...)’ (AREsp 587.403/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 18/10/2016, DJe 24/11/2016).

Pautado nestes pressupostos, o ponto central deste debate examina se o **resultado do serviço prestado** pela recorrente, **assim entendido como a utilidade que ele visa criar ao contratante**, efetivamente ocorreu no exterior, conforme sustenta a contribuinte, ou em território nacional, conforme defende a municipalidade”.

Não destoam a orientação **das três** Câmaras especializadas em tributos desta Corte estadual (sem destaques nos originais):

“APELAÇÕES E REEXAME NECESSÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA – **ISS** – Serviços de tecnologia da informação – **Exportação de serviço** – Autuações pelo não recolhimento do imposto e descumprimento da obrigação acessória CF, art. 156, § 3º, II e art. 2º, da LC nº 116/2003 – **Serviço prestado no País, mas utilizado exclusivamente** pela matriz contratante sediada **no exterior** – **Exportação caracterizada** – Nulidade das autuações – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – Inadmissibilidade da aplicação da equidade nas causas de valor elevado STJ, Tema 1076 – Fixação por escalonamento, nos percentuais mínimos, acrescidos de um por cento a título de trabalho adicional realizado em grau recursal, conforme o proveito econômico obtido CPC, art. 85, §§ 2º, 3º e seus incisos, e 11 – Recurso da contribuinte provido. Desprovidos o 1058571-26.2016.8.26.0053, 14ª Câmara de Direito Público, j. 12/05/2022, rel. Desembargador OCTAVIO MACHADO DE BARROS);

“APELAÇÃO CÍVEL – Ação anulatória de débito fiscal – Município de São Paulo – **ISS** – **Serviços** de consultoria (assistência, análises, desenvolvimento de relatórios e estudos de práticas de mercado) **prestados a tomadora estrangeira** - **Resultado verificado no exterior** – **Exportação de serviços configurada** - Aplicação do artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar 116/03 – Decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em novembro de 2010, janeiro e março de 2011 – Pagamento antecipado demonstrado - Aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – Sentença mantida – Reexame necessário e recurso voluntário da municipalidade desprovidos”(Apelação / Remessa Necessária n. 1050408-86.2018.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, j. 07/06/2024, rel. Desembargador RAUL DE FELICE);

“DIREITO TRIBUTÁRIO. **ISS**. APELAÇÕES E REEXAME NECESSÁRIO. PARCIAL PROCEDÊNCIA. RECURSOS OFICIAL E VOLUNTÁRIO DO RÉU DESPROVIDOS E RECURSO DO AUTOR PARCIALMENTE PROVIDO. I. Caso em Exame Ação ordinária anulatória de débito fiscal movida por IPSOS BRASIL PESQUISAS DE MERCADO LTDA contra o MUNICÍPIO DE SÃO PAULO,

alegando cobrança indevida de ISS sobre serviços cancelados ou realizados no exterior ou fora da jurisdição de São Paulo. A sentença julgou parcialmente procedente a ação, declarando a nulidade parcial da exigência fiscal e mantendo a cobrança de valores apurados em laudo pericial. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste em determinar a incidência do ISS sobre serviços prestados a clientes estrangeiros e a aplicação de multas e indexadores acima da SELIC. III. Razões de Decidir 3. **A exportação de serviços está isenta de ISS, conforme a Constituição Federal e a LC 116/03, desde que o resultado do serviço seja fruído no exterior.** 4. A multa aplicada deve observar a proporcionalidade, não podendo ser confiscatória, e os juros sobre a multa possuem natureza moratória. IV. Dispositivo e Tese 5. Recursos oficial e voluntário do réu desprovidos e recurso do autor parcialmente provido. Tese de julgamento: 1. Exportação de serviços isenta de ISS quando a fruição ocorre no exterior. 2. Multa em até 100% do valor do tributo mostra-se cabível, não assumindo caráter confiscatório e juros sobre multa são cabíveis vez que possuem natureza moratória. Legislação Citada: CF/1988, art. 156, III e § 3º, II; LC 116/03, arts. 1º e 2º; CTN, arts. 97, V, 150, § 4º, 156, V, 161, § 1º; CPC, art. 85, § 3º, § 4º, § 11, art. 86, parágrafo único. Jurisprudência Citada: TJSP, Apelação nº 1062153-87.2023.8.26.0053, Rel. Henrique Harris Júnior, 18ª Câmara de Direito Público, j. 01/08/2024; TJSP, Apelação nº 1013085-18.2016.8.26.0053, Rel. Roberto Martins de Souza, 18ª Câmara de Direito Público, j. 25/04/2019; STF, ARE 938538 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 30/09/2016” (Apelação/Remessa Necessária n. 1004863-90.2018.8.26.0053, 18ª Câmara de Direito Público, j. 13/05/2025, rel. Desembargador MARCELO L THEODÓSIO);

“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 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 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” (Apelação Cível n. 1013085-18.2016.8.26.0053, 18ª Câmara de Direito Público, j. 25/04/2019, rel. Desembargador ROBERTO MARTINS DE SOUZA).

Não custa relembrar as conclusões do isento Perito judicial: i) “o **resultado da prestação dos serviços se verifica no exterior**, visto que o fornecedor não tem filial ou fábrica no Brasil” (fls. 1.123); ii) “Os serviços atingiram o seu **resultado no exterior**, conforme documentos

apresentados” (fls. 1.124) - destaquei.

A equivocada autuação fiscal feita com espeque no subitem 7.01 e nos serviços que foram exportados, imputando à autora obrigação de recolher ISS sobre serviços que não foram efetivamente prestados, conduz à nulidade dos autos de infração n. 456.736 e n. 456.737.

Em suma: resta apenas **chancelar** a solução adotada em 1º grau.

Pelo exposto, meu voto **nega provimento** à apelação e majora para 13% os honorários arbitrados a fls. 1.362.

BOTTO MUSCARI
Relator