



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2024.0000582669

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 0031825-89.2005.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO e JUIZO EX-OFFICIO, são apelados BANCO DO ESTADO DE SAO PAULO S A BANESPA, BANCO SANTANDER BRASIL S A, BANCO SANTANDER S A e BANESPA S A CORRETORA DE CAMBIO E TITULOS.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Por maioria de votos, DERAM PARCIAL provimento ao recurso, vencido o 2º Juiz, Des. JOÃO ALBERTO PEZARINI. Adotou-se a técnica de julgamento do artigo 942, caput, e §1º do CPC, sendo chamados a integrar a turma julgadora os Desembargadores WALTER BARONE e REZENDE SILVEIRA. Por maioria de votos, DERAM PARCIAL provimento ao recurso, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão, vencido o Desembargador JOÃO ALBERTO PEZARINI que declara, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.**

O julgamento teve a participação dos Desembargadores REZENDE SILVEIRA (Presidente), JOÃO ALBERTO PEZARINI, OCTAVIO MACHADO DE BARROS E WALTER BARONE.

São Paulo, 28 de junho de 2024.

GERALDO XAVIER

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apelação 0031825-89.2005.8.26.0000

Apelante: Município de São Paulo

Apelados: Banco do Estado de São Paulo S/A – BANESPA

Banco Santander Brasil S/A

Banco Santander S/A

Banespa S/A – Corretora de Câmbio e Títulos

Comarca: São Paulo

Voto 55.483

Apelação. Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Apelo denegado. Interposição de recurso extraordinário. Devolução dos autos com esteio no artigo 1.040, II, do Código de Processo Civil.

Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Alegação de não incidência sobre receitas provenientes de licenciamento de programas de computador (“software”). Improcedência. Atividade prevista no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/03. Precedente do Supremo Tribunal Federal.

Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Serviços prestados, em parte, no exterior do País. Não incidência do tributo. Incompetência do município para instituir a cobrança sobre fato gerador ocorrido fora de seu território. Recurso parcialmente provido.

Cuida-se de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária promovida por Banco do Estado de São Paulo S/A – BANESPA, Banco Santander Brasil S/A, Banco Santander S/A e Banespa S/A – Corretora de Câmbio e Títulos em face do município de São Paulo¹.

Alega-se inconstitucional, por desrespeito aos artigos 22, VIII, e 156, III, da Magna Carta, a cobrança de imposto sobre serviços de

¹ Valor da causa em 10 de maio de 2004: R\$ 25.000,00.

qualquer natureza (ISS) no que diz com receitas provenientes de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador; pondera-se inexistir prestação de serviço, motivo pelo qual não incide o tributo; sustenta-se desrespeito ao prescrito no artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Acolhido o pedido, apela tempestivamente o município: postula extinção do feito, sem julgamento do mérito (artigo 267, VI, do Código de Processo Civil de 1973); insiste na legitimidade da exação e requer inversão do resultado do julgamento.

O acórdão de folhas 561/568 e 578/581 negou provimento ao apelo. O município interpôs, então, recurso extraordinário, em cujo âmbito determinou-se reexame do caso, nos termos do artigo 1.040, II, do Código de Processo Civil.

Eis, sucinto, o relatório.

Passa-se, pois, ao reexame da matéria.

Com efeito.

A tese de não incidência de ISS nas operações de cessão de direito de uso de “softwares” padronizados ou de prateleira possuía respaldo em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, que até pouco tempo atrás realmente faziam distinção entre “software” sob encomenda e “software” padronizado. Aquela corte, todavia, recentemente alterou seu posicionamento ao julgar a ação direta de inconstitucionalidade 5.659/MG (publicação do acórdão aos 24 de fevereiro de 2021): deixou de fazer a distinção e proclamou a incidência do tributo em foco em qualquer caso:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (*software*). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou

híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. A tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia). 2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que *software* é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de *software*. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado *Software-as-a-Service* (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor

não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo *online* em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. 7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.” (ação direta de inconstitucionalidade 5659/MG, relator Ministro Dias Toffoli) (grifos no original).

Convém citar, por oportuno, os seguintes trechos do acórdão cuja ementa transcreveu-se no precedente parágrafo:

“(…) Entendo, todavia, que a tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) parece não mais ser suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador em suas diversas modalidades, da mesma forma que a Suprema Corte, em diversos julgados, tem superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. *leasing* financeiro, contratos de franquia).

“Vide que os *softwares*, inicialmente transacionados em suportes físicos, passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de *download* (customizável ou não) e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, por meio de acesso direto à *internet*.

.....

“ A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre o ISS e o ICMS com base na sistemática objetiva, isto é,

determina a incidência apenas do primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou a incidência apenas do segundo sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis por imposto municipal (...).

.....

“Dessa perspectiva, nos termos da orientação tradicional do Supremo Tribunal Federal, o simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS.

“Seguindo essa diretriz, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de *software*, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via *download* ou por meio de acesso à nuvem, enquadrando-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 – sem prejuízo de que, no caso do modelo *Software-as-a-Service* (SaaS), outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 -, já teriam o condão de extirpar eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador.

“Passemos, então, à análise da tributação do fornecimento de programas de computador – subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.

“Como já destacado, a Lei nº 9.609/98 dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sobre sua comercialização no País.

“Em primeiro lugar, não há dúvida de que, para o desenvolvimento de um programa de computador, faz-se necessário um fazer humano. Ora, é por isso que essa lei trata, também, dos direitos do autor. O

programa de computador é obra resultante do intelecto humano.

“Em segundo lugar, a mesma lei expressamente estabelece que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença. Não existindo esse contrato, 'o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso'”

“(…) **a elaboração de um software é um serviço que resultado do esforço humano**, seja o *software* (i) **feito por encomenda**, voltado ao atendimento de necessidades específicas de um determinado usuário; (ii) **padronizado**, fornecido em larga escala no varejo; (iii) **customizado**, o qual contempla características tanto do *software* padronizado quanto do software por encomenda; (iv) disponibilizado via *download*, cujo instalador é transmitido eletronicamente de um servidor remoto para o computador do próprio usuário; (v) disponibilizado via computação em nuvem.

“Com efeito, no caso de licenciamento ou cessão de uso de software personalizado por meio de transferência eletrônica direta, parece não haver controvérsia na jurisprudência da Corte quanto à incidência do ISS, com base no entendimento firmado no RE nº 176.626/SP e sinalizado na ADI nº 1.945-MC. Anote-se que esse tributo sempre incidiu sobre a operação relativa a *software* personalizado gravado em suporte físico realizada por meio do comércio tradicional ou do comércio eletrônico indireto. Isso preserva a neutralidade tributária e a não discriminação.

“O mesmo entendimento, a meu sentir, deve ser adotado quanto ao licenciamento ou à cessão de uso de *software* padronizado.

“Reafirmo que o *software* é produto do engenho humano, é criação intelectual, sendo essa sua característica fundamental. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento de um programa de computador. Não há como, a meu ver, desconsiderar esse elemento, ainda que estejamos diante de *software* que é replicado para comercialização com diversos usuários.

“E, mesmo se considerando que, na operação com

software padronizado, existe a transferência de um bem digital, consubstanciado, usualmente, no arquivo digital ou no conjunto de arquivos digitais, julgo que deve incidir sobre a operação o ISS.

“É que, analisando-se a questão dessa perspectiva, constata-se que há uma operação mista ou complexa, envolvendo, além da obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer. A obrigação de fazer está presente naquele esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o *help desk*, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso.

“Esses fundamentos, a meu ver, se aplicam com mais razão ao *software* padronizado customizado, em que um programa padrão preexistente é modificado para atender às necessidades do usuário.

“Isso deve atrair a incidência do imposto municipal sobre a operação, a qual encontra amparo no subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03”.

Assim, restou definido com efeito *erga omnes* que na atividade de cessão de direito de uso de softwares, sejam eles padronizados ou customizados, incide ISS e não imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão acima de forma prospectiva, porém essa modulação não atinge os autores, uma vez que não houve recolhimento de ICMS nos exercícios financeiros aqui discutidos. Eis os termos da decisão mencionada:

“modular os efeitos da decisão, atribuindo eficácia *ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados

cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.”

Em suma: imperioso se afigura, diante do quadro acima gizado e na esteira do entender da Suprema Corte, afastar o reconhecimento de não incidência de ISS na hipótese.

Sem embargo do suso aduzido, está-se que é caso de reconhecer a incompetência do município para tributar fatos geradores ocorridos fora do seu território. Se não, vejamos.

Reza o artigo 1º, § 1º, da Lei Complementar 116/03:

“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.”

O Superior Tribunal de Justiça já proclamou que o município competente para tributar o serviço é aquele em cujo território ocorreu o fato gerador:

“Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Dec.-lei 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que

atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território do Município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente.” (recurso especial 41.867-4-RS, relator Ministro Demócrito Reinaldo);

“AGRAVO REGIMENTAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO TRIBUTÁRIO – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – EMPRESA DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA COM SEDE EM OUTRO MUNICÍPIO – ENTENDIMENTO PACIFICADO – INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83 DO STJ. (...) Cinge-se a controvérsia à fixação da competência para cobrança do ISS, se é do Município onde se localiza a sede da empresa prestadora de serviços, conforme determina o artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68, ou do Município onde aqueles são prestados. A egrégia Primeira Seção desta colenda Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços em que se deu a ocorrência do fato gerador do imposto. Essa interpretação harmoniza-se com o disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, que atribui ao Município o poder de tributar as prestações ocorridas em seus limites territoriais. 'In casu', incide o óbice disposto na Súmula 83 deste Sodalício, 'verbis': 'Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida'. Agravo regimental provido, para conhecer do agravo de instrumento, mas negar provimento ao recurso especial interposto pela Sul América Serviços Médicos Ltda.” (agravo regimental no agravo de instrumento 607.881/PE, relator Ministro Franciulli Netto).

De reconhecer, pois, na esteira da orientação pretoriana acima transcrita, que o apelante não pode tributar serviços prestados fora do seu território. Irrelevante, a tal propósito, a situação da sede da pessoa jurídica tomadora dos serviços.

Sobre serviços prestados inteiramente no exterior

do país, dessa forma, não pode incidir ISS. Eis, a pelo, o escólio de Aires F. Barreto:

“Estamos convencidos que a primeira norma é inconstitucional, uma vez que serviços prestados no exterior do País não podem ser tributados pelo ISS, porque este incide no local da prestação do serviço, e, no caso, o fato ocorre fora dos lindes do território nacional. Ademais disso, convém lembrar que o lugar do contrato não tem maior relevo para determinação do local de incidência do ISS, nem cabe adotar, para tanto, o critério do local onde estabelecido o tomador, o usuário ou o encomendante dos serviços. Acolhendo esse nosso ponto de vista, Simone Duarte Costa acentua que (a) não pode haver 'incidência do ISS sobre fatos jurídicos realizados em território estrangeiro' e (b) que esse imposto 'só pode ser exigido no local da efetiva prestação dos serviços; jamais no local onde se localiza o tomador ou o intermediário do serviço'.” (“in” “Curso de Direito Tributário Municipal”, 2ª edição, São Paulo: Saraiva, páginas 380/381).

Ressalte-se, porém, que os documentos de folhas 298 a 350 revelam a contratação pelos autores de empresas estrangeiras para prestação de serviços “nas instalações do Cliente”, bem como “para implantação, pelos profissionais da IBM GSE, nas dependências do Banespa”. Daí porque, sobre essas relações jurídicas não se aplica o que se expendeu sobre prestação de serviços fora do território nacional, já que, se o fato gerador ocorreu nos limites do município de São Paulo, este tem poder de tributar tais atividades.

Em suma: diante do quadro acima aduzido, inexorável é acolher, em parte, a pretensão recursal.

Posto isso, dá-se parcial provimento ao apelo para declarar a incidência do imposto cujos fatos geradores tenham ocorrido no território do município, nos moldes dantes delineados. Outrossim, dada a sucumbência recíproca, cada litigante arcará com 50% (cinquenta por cento) das despesas incorridas pela parte contrária e com metade da verba honorária, esta fixada em 10% (dez por cento) do proveito econômico obtido (artigos 85, §§ 2º e 3º, e 86 do Código de Processo Civil).

Geraldo Xavier



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Relator



Voto nº 45.096

Apelação / Remessa Necessária nº 0031825-89.2005.8.26.0000

Comarca: São Paulo

Apelantes: Prefeitura Municipal de São Paulo e Juízo Ex-offício

Apelados: Banco do Estado de São Paulo S A Banespa, Banco Santander Brasil S A, Banco Santander S A e Banespa S A Corretora de Câmbio e Títulos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Acompanho a maioria quanto ao reconhecimento de incidência do ISS sobre cessão de direito de uso de software, conforme tese firmada no Tema nº 590 do Supremo Tribunal Federal:

“É constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03”.

Contudo, entendo legítima a incidência sobre serviços de desenvolvimento de softwares e licenciamento de programas de computador, tomados de empresas estrangeiras, com fundamento no art. 1º, §1º 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.

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

Na realidade, não se trata, aqui, de admitir tributação sobre

serviço integralmente prestado no exterior, pois, afinal, o fato gerador somente ocorrerá no momento da fruição do resultado pelo tomador, que se verifica em território nacional.

A propósito da constitucionalidade do art. 1º, §1º da lei complementar, já decidiu o Órgão Especial desta Corte:

“ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Art. 1º, § 1º, e inciso I, do art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que "dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências" e dos art. 1º, § 1º e art. 3º da Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que "altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS". **Afastamento da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre importações de serviços. Inadmissibilidade.** Lei Complementar nº 116/03 que ainda está em vigor. Egrégio Superior Tribunal de Justiça reconhece legalidade dessa arrecadação no caso de programas de computador. Pendente julgamento da repercussão geral Tema nº 590 do Eg. Supremo Tribunal Federal. Permanece, presentemente, a preservação da norma. **Ausente vício a invalidar os artigos das leis em questão. Precedentes. Princípio da territorialidade.** Não observada violação ao preceito. Arguição rejeitada.”²

Ainda, veja-se lição de Kiyoshi Harada, transcrita no Acórdão:

“(…) é possível, mediante interpretação sistemática do §1º, do art. 1º, conjugado com o art. 6º da lei sob comento, conferir àquele §1º o efeito jurídico pretendido pelo legislador.”

“Quando a norma prescreve que o ISS incide também sobre o serviço proveniente do exterior está a significar hipótese de contratação pelo tomador aqui domiciliado de um prestador de serviço domiciliado no estrangeiro. É o caso, por exemplo, de envio pelo tomador aqui situado de material para ser examinado

² Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0022463-72.2019.8.26.0000; Relator (a): Evaristo dos Santos; Órgão Julgador: Órgão Especial; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 9ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 23/10/2019; Data de Registro: 29/01/2020).

em laboratório localizado no exterior do País, o qual, após analisado o material, remete o seu resultado final para o tomador. O efeito imediato do serviço só se produzirá com a verificação do resultado final do exame pelo tomador, momento em que se tem por ocorrido o fato gerador. Nessa hipótese, o imposto poderá ser exigido do tomador na qualidade de responsável tributário, nos termos do inciso I, do §2º, do art. 6º da LC nº 116/03, desde que a lei do Município competente atribua ao tomador a responsabilidade pelo pagamento do imposto na hipótese em questão.”

“Para a perfeita compreensão do termo 'serviço proveniente do exterior' é preciso não confundir o resultado com o efeito. O resultado acontece com execução do serviço (no exterior) e o efeito acontece com a fruição pelo tomador daquele resultado, ou seja, do serviço executado. Tanto a obrigação de fazer como a prestação de serviço que dela resulta pressupõem dois sujeitos, o prestador e o tomador.”

(...)

“Essa é uma das possíveis interpretações que emprestam efeito jurídico à norma sob comento e que se harmonizam com a política governamental da desoneração das exportações para abrir mercados no exterior e onerar as operações inversas visando, senão à proteção do mercado nacional, ao menos ao equilíbrio entre produtos e serviços nacionais e estrangeiros.” (grifei “ISS Doutrina e Prática” Ed. Atlas 2014 2ª Ed. - p. 69/70)” **(sublinhamos)**

Bem por isso, de rigor a reforma da sentença para julgar improcedente o pedido inicial, invertendo-se o ônus de sucumbência³.

Ante o exposto, pelo meu voto, **dá-se integral provimento** ao recurso do Município.

João Alberto Pezarini
Desembargador

³ Honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor atualizado da causa (R\$25.000,00 em 10.5.2004).



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Este documento é cópia do original que recebeu as seguintes assinaturas digitais:

Pg. inicial	Pg. final	Categoria	Nome do assinante	Confirmação
1	12	Acórdãos Eletrônicos	GERALDO EUCLIDES ARAUJO XAVIER	264F42AB
13	15	Declarações de Votos	JOAO ALBERTO PEZARINI	265748C6

Para conferir o original acesse o site:

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do>, informando o processo 0031825-89.2005.8.26.0000 e o código de confirmação da tabela acima.