



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000007972

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1023314-56.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante G. R. F. ASSESSORIA CONTÁBIL LTDA., é apelado MUNICÍPIO DE SÃO PAULO.

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, 9 de janeiro de 2025.

BEATRIZ BRAGA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Voto nº 45153

Comarca: São Paulo

Apelante: G. R. F. Assessoria Contábil Ltda. (**impetrante**)

Apelado: Município de São Paulo (**impetrado**)

Juiz sentenciante: *Jose Eduardo Cordeiro Rocha*

Ementa: Apelação. Mandado de Segurança. ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza). Pleito de exclusão de IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social). Denegação da Ordem. Decisão a ser mantida. Inexistência do direito líquido e certo.

O artigo 7º, § 2º, I da LC 116/03 estabelece que a base de cálculo do imposto é o “preço do serviço”, sem qualquer dedução, exceto os materiais fornecidos pelo prestador nos serviços de itens 7.02 e 7.05 da correspondente Tabela Anexa. Ou seja, o “preço do serviço” corresponde ao valor total do serviço e é o valor recebido pelo prestador do tomador, independentemente da composição de tal preço, de modo que inclui os tributos federais no preço cobrado, já que são repassados ao tomador.

No caso, a legislação de São Paulo apenas adequou aos seus termos o teor da Lei Complementar 116/03 quanto ao conceito de “preço de serviço” e preferiu intitulá-lo como “receita bruta”, mas, em verdade, tais nomenclaturas devem ser encaradas como sinônimas, até mesmo porque qualquer previsão de “preço de serviço” em sentido contrário ao da LC 116/03 seria manifestamente inconstitucional, por violar matéria que o artigo 146, III, “a”, da CF reservou à lei complementar.

Dessarte, não há ilegalidade/inconstitucionalidade na legislação municipal invocada pela impetrante ao utilizar a expressão “receita bruta” para definir “preço do serviço”, de modo que é plenamente legítima a inclusão dos tributos federais e do próprio ISS na base de cálculo do tributo, em consonância, inclusive, com o decidido pelo STF na ADPF (Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental) nº 190, que declarou inconstitucional a previsão de exclusão de tais tributos, por lei municipal, da base de cálculo do ISSQN. Precedentes deste Tribunal de Justiça. Nega-se provimento ao recurso.

Trata-se de apelação interposta contra sentença de improcedência de fls. 167/173 e 187, proferida nos autos do mandado de segurança impetrado por **G. R. F. Assessoria Contábil Ltda.** em face do **Secretário das Finanças do Município de São Paulo e Diretor da Divisão de Fiscalização do Setor de Serviços.**

É dos autos que a impetrante é empresa de direito privado que se dedica às atividades de contabilidade para terceiros e, portanto, contribuinte do ISSQN, tributo que adota como base de cálculo o preço do serviço.

Em sua petição inicial, afirma que o Município incluiu, indevidamente, na base de cálculo do ISSQN valores relacionados a tributos federais, no caso, IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social).

Argumenta que os mencionados tributos não integram o “preço do serviço, nos termos do art. 7º da Lei 116/2003, já que não compõem o seu patrimônio, pois são entregues a entes federativos e, por esse motivo, não podem ser considerados parte da receita bruta relativa a uma dada prestação de serviço, além de configurar de bitributação. Logo, não podem servir como valor adicionado à base de cálculo do ISS.

Destaca a regra do artigo 110 do CTN, que proíbe a legislação tributária de alterar a definição, o conceito e o alcance dos institutos de direito privado, bem como o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, em que o STF definiu os conceitos de faturamento e receita e a impossibilidade de tributo compor a base de outro, salvo com previsão legal.

Em razão disso, ajuizou o presente *mandamus* com a finalidade de ver reconhecido o seu direito líquido e certo de afastar da base de cálculo do ISS a incidência dos tributos federais em questão, bem como o direito ao abatimento da diferença dos valores cobrados a maior nos últimos 5 anos, dos débitos que venha a possuir ou que venham a ser cobrados futuramente pela autoridade coatora.

O pedido liminar para que fosse suspensa a exigibilidade do crédito tributário (a fim de que fosse autorizado o recolhimento do tributo com a pretendida dedução) foi indeferido a fls. 129/131.

Após regular tramitação processual, sobreveio a sentença denegatória da ordem de fls. 167/173, integrada pela decisão de embargos de declaração de fls. 187.

Entendeu o juiz sentenciante que não se vislumbrava qualquer espécie de ilegalidade na metodologia empregada pela autoridade coatora para definir a base de cálculo do ISSQN

incidente sobre a referida operação, coadunando-se o seu entendimento com os critérios estipulados pela legislação nacional e a jurisprudência do STF e deste Tribunal. Além disso, destacou que a hipótese não se amoldava ao Tema nº 69 de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal (RE 574.706), tendo em vista que este versa sobre a exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, fundada no conceito de faturamento.

Inconformada, apela a impetrante a fls. 194/210. Sustenta os mesmos argumentos trazidos na petição inicial e defende a adoção, por analogia, do entendimento consolidado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 (Tema 69) no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

Contrarrazões apresentadas pela Fazenda Municipal a fls. 219/236, nas quais pugna pela manutenção da sentença.

É o relatório.

Preenchidos os requisitos legais, o apelo deve ser conhecido, contudo, no mérito, não merece provimento.

Como se sabe, a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, “a”, reservou à lei complementar a definição da base de cálculo do imposto sobre serviços e a LC nº 116/03 previu que esta seria o preço do serviço, sendo certo que nenhuma outra

disposição poderia ser aplicada.

Sendo assim, o artigo 7º, § 2º, I da LC 116/03 estabelece que a base de cálculo do imposto é o “preço do serviço”, sem qualquer dedução, exceto os materiais fornecidos pelo prestador nos serviços dos itens 7.02 e 7.05 da correspondente Tabela Anexa.

Ou seja, o “preço do serviço” corresponde ao valor total do serviço e é o valor recebido pelo prestador do tomador, independentemente da composição de tal preço. Logo, se o prestador inclui os tributos federais e o ISS no preço cobrado, repassando ao tomador o encargo, tais valores devem ser considerados na base de cálculo do ISSQN.

Por sua vez, o art. 14 da Lei Municipal nº 13.701/2003 assim estabelece:

“Art. 14. A base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.”

No mesmo sentido, o art. 17 do Decreto-Lei nº. 53.151/2012 (Regulamento do ISS) também dispõe que a receita bruta, sem nenhuma dedução, integra o preço do serviço, *in verbis*:

Art. 17. A base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

Como se vê, a legislação municipal, ao determinar que o preço do serviço seria equiparado à receita bruta, não alargou a base de cálculo do ISS previsto na LC nº 116/03. O que se denota claramente é que as expressões “preço do serviço” e “receita bruta” partem do mesmo conceito e se complementam, de modo que inexistente incompatibilidade entre elas. Nesse ponto, vale transcrever as palavras esclarecedoras do Desembargador Henrique Harris, em voto de sua relatoria, em situação análoga, a respeito da significação das nomenclaturas destacadas (*TJSP; Apelação Cível 1033215-53.2021.8.26.0053; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 27/04/2022*):

“Ora, preço do serviço é aquilo que o tomador paga ao prestador pela prestação do serviço. Não está pressuposta, aí, nenhuma dedução. Receita bruta correspondente à prestação do serviço, por sua vez, é aquilo que o prestador recebe por aquela prestação específica, independente, novamente, de qualquer dedução. São expressões equivalentes, cuja única diferença reside no ponto de vista de que se parte: o preço do serviço é pago pelo tomador; a receita bruta é a recebida pelo prestador.

O fato de que os valores relativos a vários outros tributos

são deduzidos da receita bruta do prestador não os transforma em receita do ente tributante (o que eles serão apenas quando forem pagos), nem os desnatura como parte do equivalente que o prestador recebe pela prestação do serviço (ou seja, como parte do preço do serviço); do mesmo modo como o salário de um trabalhador não deixa de integrar a sua renda ou de representar um equivalente pelo dispêndio do seu trabalho apenas porque ele é gasto na compra de mercadorias ou serviços em cujo preço se embute o ICMS e o ISS”.

No caso, verifica-se que a legislação de São Paulo adequou aos seus termos o teor da Lei Complementar 116/03 quanto ao conceito de “preço de serviço” e preferiu intitulá-lo como “receita bruta”, mas, em verdade, tais nomenclaturas devem ser encaradas como sinônimas, até porque qualquer previsão de “preço de serviço” em sentido contrário ao da LC 116/03 seria manifestamente inconstitucional, por violar matéria que o artigo 146, III, “a”, da CRFB reservou à lei complementar, como já mencionado.

Por conseguinte, é forçoso concluir que inexistem na legislação municipal definições ou equiparações do conceito “preço do serviço” para além dos limites pela lei complementar que trata do ISSQN (LC 116/03), de modo que não há que se falar em ofensa ao artigo 110 do CTN¹.

A propósito, o STF já se manifestou no sentido de que

¹ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

é inconstitucional retirar-se da base de cálculo do ISSQN tributos federais, sem que a lei federal de regência (LC 116/03) autorize. É o que se depreende da seguinte tese fixada nos autos da ADPF 190:

“É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante”.

Além disso, a Suprema Corte também já decidiu que a diminuição da carga tributária só poderia ocorrer por meio de lei complementar federal, como se extrai da declaração de inconstitucionalidade do art. 41 da Lei Complementar nº 118 do Município de Barueri, na redação dada pela Lei Complementar n. 185/2007, nos autos da ADPF 189 (que previa que não seriam incluídos na base de cálculo do ISSQN - preço do serviço - o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica; Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido; PIS/PASEP e COFINS).

E, quanto à discussão travada no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (Tema nº 69/STF), a qual concluiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, esta, com efeito, não se aplica na hipótese dos autos.

Nesse sentido, impende colacionar a explanação a respeito do assunto, decorrente do judicioso entendimento esposado pelo Desembargador Roberto Martins de Souza, em voto de sua relatoria, o qual foi acompanhado por esta desembargadora, em caso análogo, na Apelação nº 1033917-96.2021.8.26.0053, proferida por esta 18ª Câmara de Direito Público (data de publicação: 15/02/2022):

“Com efeito, no corpo do acórdão do RE nº 574.706/PR (Tema nº 69/STF), apontou-se que a exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS tem relação com a sistemática específica do tributo estadual, na qual a não cumulatividade opera mediante a compensação de créditos, observado o tributo pago anteriormente na cadeia (valor “destacado” na nota fiscal):

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a

Fazenda Pública, para a qual será transferido. [...]

Tal discussão se deu no âmbito da definição de “faturamento”, que é a base de cálculo do PIS (art. 2º da Lei nº 9.715/98) e da COFINS (art. 2º da Lei nº 9.718/1998). Decidiu a Suprema Corte que o valor do ICMS é mero ingresso, e não receita, já que o ICMS é apenas repassado à Fazenda Estadual.

A mesma discussão está ocorrendo em relação ao ISS, no âmbito do Tema nº 118/STF, ainda não julgado.

A pretensão do contribuinte in casu é de fazer o movimento contrário, excluindo o PIS/COFINS da base de cálculo do ISS.

Ocorre que a base de cálculo desse imposto não é o faturamento, mas o preço do serviço, e a LC 116/2003 prevê apenas uma hipótese de dedução: a de materiais empregados na construção civil:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

Dessa forma, a distinção entre ingresso/receita não se revela pertinente, já que a base de cálculo é o preço cobrado, independentemente da quantia que efetivamente passou a integrar patrimônio do prestador.

Além disso, a não-cumulatividade no caso do PIS/COFINS se concretiza de maneira diversa, já que não há o creditamento de valores destacados, como consignou também o C. STF no acórdão do

Tema nº 179:

“Dessa análise, também se verifica que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS decorre da legislação infraconstitucional, ao contrário do que se passa com o IPI e o ICMS. Outra diferença entre as contribuições e esses impostos sobre o consumo se dá pela técnica em que o princípio da não-cumulatividade se concretiza, pois se compreende do escólio de Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso que “no caso do PIS/PASEP e da COFINS, não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas apuração de créditos calculados em relação a despesas com bens e serviços utilizados na sua atividade econômica” (Plenário RE587.108/RS, Rel. Min. Edson Fachin, j. 29/06/2020).

Sem o destaque em notas fiscais e a utilização dos créditos de operações anteriores, o pagamento das contribuições é feito com base na receita bruta do contribuinte, apurada mensalmente.

Dessa forma, não há mero ingresso de valores, mas receita efetiva, que é utilizada para apurar o PIS/COFINS devido.

Sendo assim, para fins de ISS, é irrelevante que o preço do serviço será utilizado para o pagamento das contribuições, de forma semelhante ao que ocorre com o IPTU, IRPJ e outras obrigações do contribuinte, tributárias ou não; afinal, a base de cálculo do imposto não é o lucro, mas o preço.”

Este Tribunal, inclusive, já se pronunciou acerca da inclusão de tributos federais e do próprio ISS na base de cálculo

do ISS:

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – ISSQN - Impetração para garantir o direito líquido e certo do contribuinte de calcular o tributo, tomando como base de cálculo valor que exclua do preço do serviço os tributos federais e o próprio ISSQN, com alegação de que a Lei Complementar Municipal nº 118/02, em seu artigo 41, §1º, excluiu da base de cálculo do ISS tributos federais, a saber, imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), PIS/PASEP e COFINS - Descabimento – **Tributos federais que constituem o preço do serviço, devendo compor a base de cálculo do ISS – Entendimento do STF no sentido de que a diminuição da carga tributária, só poderia ocorrer por meio de lei complementar federal** - Lei municipal que, ademais, foi declarada inconstitucional em sede de julgamento da ADPF nº 189 – Impossibilidade de exclusão do próprio ISS de sua base de cálculo, pois faz parte do preço bruto do serviço, não se prestando a via mandamental de meio para excepcionar o efeito "erga omnes" daquela ADPF – Sentença mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos – Recurso improvido.

(TJSP; Apelação Cível 1003650-96.2021.8.26.0068; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Barueri - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/12/2021; Data de Registro: 17/12/2021) – grifado.

“APELAÇÃO CÍVEL – Mandado de Segurança – ISS – Município de São Paulo – Sentença denegatória de **Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte para garantir o direito líquido e certo de excluir da base de cálculo os tributos federais PIS e COFINS e o próprio ISS incidente na operação – Impossibilidade - Tributos que constituem o preço do serviço, devendo compor a base de cálculo do ISS - Entendimento do STF no sentido de que a diminuição da carga tributária, só poderia ocorrer por meio de lei complementar federal** - Impossibilidade de exclusão do próprio ISS de sua base de cálculo, pois faz parte do preço

do serviço, nos termos do art. 7º da LC 116/03 – Fixação pelo STF no julgamento das ADPF's nºs 189 e 190 de tese de que é inconstitucional lei municipal que determine a exclusão de valores da base de cálculo do ISS fora das hipóteses previstas em Lei Complementar nacional – Precedentes deste Tribunal de Justiça - Sentença mantida – Recurso não provido”. (TJSP; *Apelação Cível 1065141-52.2021.8.26.0053*; *Relator (a): Raul De Felice*; *Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública*; *Data do Julgamento: 07/04/2022*; *Data de Registro: 07/04/2022*)” – **grifado**.

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – Mandado de Segurança – ISS – Municipalidade de São Caetano do Sul – Tutela antecipada – Exclusão de PIS, Cofins, IRPJ e CSLL da base de cálculo do ISS – **Base de cálculo do ISS deve ser o preço do serviço (art. 7º da Lei Complementar Federal 116/2003), o que inclui tributos incidentes sobre negócio** – Inexistência de contrariedade a conceito do Direito Privado (art. 110 do CTN) – Constituição desautoriza benefício fiscal indireto no âmbito do ISS (art. 88, inc. II, do ADCT) – Entendimento confirmado pelo STF no julgamento da ADPF 190 – Julgados do 7º Grupo de Direito Público no mesmo sentido – Recurso não provido”. (TJSP; *Agravo de Instrumento 2041297-84.2022.8.26.0000*; *Relator (a): Silvana Malandrino Mollo*; *Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de São Caetano do Sul - 1ª. Vara Cível*; *Data do Julgamento: 10/05/2022*; *Data de Registro: 10/05/2022*)

“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - ISS - Pretendida a exclusão de valores destinados ao PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e o próprio ISSQN, da base de cálculo do ISS - Segurança denegada em primeiro grau - **Base de cálculo do ISS é o preço do serviço, ou seja, o valor efetivamente cobrado do tomador pelo prestador, independentemente da composição de tal preço, incluir outros tributos - Inteligência do artigo 7º da LC nº 116/2003 - Legitimidade da inclusão destas contribuições, na base de cálculo do imposto - Previsão em legislação complementar federal** -

Decisão do E. STF na ADPF 190, que declarou inconstitucional a previsão de exclusão de tais tributos, por lei municipal, da base de cálculo do ISS - Ausência de direito líquido e certo - Sentença mantida - Apelo improvido”.

(TJSP; Apelação Cível 1012624-25.2021.8.26.0068; Relator (a): Silva Russo; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Barueri - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/05/2022; Data de Registro: 09/05/2022)

Dessarte, não há ilegalidade/inconstitucionalidade na legislação municipal invocada pela impetrante ao utilizar a expressão “receita bruta” para definir “preço do serviço”, de modo que é plenamente legítima a inclusão dos tributos federais na base de cálculo do tributo, em consonância, inclusive, com o decidido pelo STF na ADPF (Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental) nº 190, que declarou inconstitucional a previsão de exclusão de tais tributos, por lei municipal, da base de cálculo do ISSQN.

Sendo assim, de rigor a denegação da ordem ante a ausência de direito líquido e certo da impetrante em recolher o ISSQN com a exclusão dos tributos federais aqui discutidos.

E para que não se alegue cerceamento do direito de recorrer, considera-se prequestionada toda matéria constitucional e infraconstitucional discutida, bastando que as questões tenham sido enfrentadas e solucionadas no acórdão, como de fato ocorreu, sendo desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais.

Por derradeiro, atente-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 que esta medida está em consonância com a atual jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema.

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

BEATRIZ BRAGA

Relatora