



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000278759

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1050081-34.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante ASSOCIACAO PARA INTEGRACAO REGIONAL DA INDUSTRIA, COMERCIO E SERVICOS DO ESTADO DE SAO PAULO- AIRI, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 10ª 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 Exmos. Desembargadores ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ (Presidente) E PAULO GALIZIA.

São Paulo, 24 de março de 2025.

ANTONIO CARLOS VILLEN
RELATOR
Assinatura Eletrônica

VOTO Nº: 81/25

10ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO Nº: 1050081-34.2024.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO – 7ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA

APELANTE: ASSOCIAÇÃO PARA INTEGRAÇÃO REGIONAL DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS DO ESTADO SÃO PAULO – AIRI

APELADO: CORDENADOR DE FISCALIZAÇÃO, COBRANÇA, ARRECADAÇÃO, INTELIGÊNCIA DE DADOS E ATENDIMENTO - CFIS

INTERESSADO: ESTADO DE SÃO PAULO

JUIZ: EVANDRO CARLOS DE OLIVEIRA

MANDADO DE SEGURANÇA. Impetração objetivando excluir as contribuições PIS e COFINS da base de cálculo do ICMS. Impossibilidade. Inexistência de disposição constitucional ou legal que ampare a pretensão da impetrante. Art. 13, §1º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/1996, que estabelece a incidência do ICMS sobre “importâncias pagas, recebidas ou debitadas”. Contribuições que integram a base de cálculo do imposto. Inaplicabilidade da tese firmada no RE nº 574.706 (Tema nº 69/STF). Precedentes desta 10ª Câmara e deste Tribunal. Sentença que denegou a ordem. Recurso não provido.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por ASSOCIAÇÃO PARA INTEGRAÇÃO REGIONAL DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS DO ESTADO SÃO PAULO – AIRI, que pleiteia a concessão da ordem que assegure a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS e a repetição “*[dos] valores que eventualmente tenham sido pagos a maior a esse título (ou que venham a ocorrer), por conta das inconstitucionalidades e ilegalidades acima mencionadas, bem como assegurado o direito de compensar/restituir o indébito dentro dos ditames legais estabelecidos junto ao ICMS (lançamento de créditos via escrita fiscal), devidamente atualizados pela SELIC*” (fls. 31/32).

A r. sentença denegou a ordem (fls. 112/123).

A impetrante apelou (fls. 141/172). Alega, em síntese, que o PIS e a COFINS não podem integrar a base de cálculo do ICMS, pois não há nenhum dispositivo na Constituição ou na legislação de regência que ampare esse entendimento. Afirma que a base de cálculo do imposto é apenas o valor da operação, nos termos dos artigos 2º e 12, da Lei Complementar nº 87/1996. Alega que a tese firmada pelo STF no julgamento do RE nº 574.706 (Tema nº 69) comporta aplicação por analogia. Afirma que, consoante o entendimento adotado pela Suprema Corte, o ICMS não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois ele não compõe o patrimônio do contribuinte, orientação que igualmente deve ser aplicada em relação à inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, uma vez que tais contribuições também não integram o patrimônio da empresa. Sustenta que a inclusão das referidas contribuições na base de cálculo do imposto ofende o disposto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, pois ele deve incidir apenas sobre operações em que haja efetiva mercancia, excluídos os valores despendidos com outros tributos. Menciona julgados em apoio à tese defendida. Assevera que tem direito à repetição do indébito tributário. Pede o provimento do recurso para que a ordem seja concedida.

Recurso tempestivo e respondido (fls. 181/202).

É O RELATÓRIO.

A r. sentença merece ser mantida.

A impetrante pretende a concessão de segurança que garanta a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS pago

ao Estado de São Paulo. A questão já foi enfrentada por esta 10ª Câmara, cabendo transcrever, por oportunas, as considerações expendidas pelo Rel. José Eduardo Marcondes Machado na Apelação n. 1021379-94.2021.8.26.0114, j. 30.03.2023, v.u., de que participei como Terceiro Juiz, versando sobre caso semelhante:

O art. 155, II e § 2º, inciso XII, alínea 'i', da Constituição Federal dispõem que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

Dessa forma, é a lei complementar que deve fixar a base de cálculo do ICMS.

O artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir) dispõe sobre a base de cálculo do ICMS:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art.

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

12, o valor da operação;

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos”.

Significa dizer, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, que inclui o próprio imposto e as demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas.

E no que concerne ao PIS e à COFINS, a Lei Complementar n.º 87/96 dispõe:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Por sua vez, a Lei Estadual n. 6.374/89 prevê:

Artigo 28-A Na falta de preço final ao consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações ou prestações subsequentes será:

I- o valor da operação ou prestação praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária ou pelo contribuinte substituído intermediário, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto no artigo 28C (Redação dada pela Lei nº 12.681/07 de 24/07/2007).

Assim, na sistemática da substituição tributária, o ICMS-ST retido se refere ao ICMS atribuído ao adquirente das mercadorias quando da efetiva realização da operação subsequente, em que a base de cálculo do ICMS-ST deverá conter as variáveis que farão parte do preço final do substituído na ocasião da venda efetiva.

A não inclusão na respectiva base de cálculo de importâncias que se sabe que serão assumidas pela empresa adquirente (substituída) e incorporadas ao seu preço final, enseja recolhimento a menor do ICMS, circunstância que infringe a legislação que norteia a matéria.

Sendo assim, a Lei Complementar nº. 87/96 e a Lei Estadual n.º 6374/89 apontam que fazem parte da base de cálculo do tributo os “encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”,

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

a permitir que se inclua PIS e COFINS no cálculo do ICMS da substituição tributária, já que tais contribuições são encargos cobrados do destinatário sobre o faturamento quando da efetiva venda ao consumidor.

A inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, portanto, tem expressa previsão legal (artigo 13, inc. I, e §1º, II, alínea “a”, da Lei Complementar n.º 87/96), sendo a referida base fixada pela lei como o valor da operação, no qual se incluem os valores pagos a título de “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”, excluídos tão somente os valores recolhidos a título de IPI, na hipótese do §2º do mesmo dispositivo.

Infere-se da interpretação dos dispositivos citados que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, de forma que há, na operação de incidência do ICMS, simples repasse econômico das importâncias pagas a título de PIS e COFINS pela fornecedora das mercadorias, as quais são agregadas ao valor da operação tributada, em caráter meramente econômico e não jurídico, e, por isso, integram a base de cálculo do imposto, conforme entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça.

Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PREMISSA EQUIVOCADA. PIS E COFINS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. REPASSE ECONÔMICO. POSSIBILIDADE. ACOLHIMENTO SEM EFEITO MODIFICATIVO.

1. De fato, o acórdão embargado apreciou questão diversa da abordada no Agravo Regimental. Cuidou-se da possibilidade de incluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, em vez do cômputo dessas contribuições na base de cálculo do ICMS.

2. Contudo, reparado o vício existente, melhor sorte não assiste à embargante. A jurisprudência do STJ encontra-se sedimentada no sentido da legitimidade do cômputo do PIS e da Cofins na base de cálculo do ICMS, por se tratar de mero repasse econômico que

integra o valor da operação (EDcl no REsp 1.336.985/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13/5/2013; AgRg no AREsp 218.210/RS, Rel. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Segunda Turma, DJe 17/12/2012)

3. Embargos de Declaração acolhidos sem efeito modificativo” (EDcl no AgRg no REsp 1368174/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2016, DJe 01/06/2016).

E ainda: EDcl no REsp 1.336.985/MS, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13/5/2013; AgRg no AREsp 218.210/RS, Relatora: Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Segunda Turma, DJe 17/12/2012).

No mesmo sentido, decisões deste Tribunal de Justiça:

“APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. Pretensão de exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS. Inadmissibilidade. Base de cálculo do ICMS que corresponde ao valor da operação, nele incluídos os valores pagos a título de “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”. Art. 13, inc. I, e §1º, II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/96. Contribuições que incidem na base de cálculo do ICMS por efeito do repasse econômico dos custos operacionais e tributários que se agregam ao valor das mercadorias e, por consequência, ao montante da operação. Precedentes do STJ e dessa E. Corte. Tema 69/STF que se refere a questão diversa e não se aplica ao caso concreto. Sentença que denegou a segurança mantida. Apelo desprovido” (TJSP; Apelação Cível 1020008-93.2022.8.26.0071; Relator (a): Bandeira Lins; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Foro de Bauru - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 23/02/2023; Data de Registro: 23/02/2023).

“MANDADO DE SEGURANÇA Impetração para o fim de autorizar apuração e o recolhimento de ICMS sem a inclusão do PIS e da COFINS em sua base de cálculo Inadmissibilidade Contribuições sociais que

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

apenas são repassadas ao consumidor final, posto que sua incidência se dará sobre a receita bruta em outro momento. Composição do valor da operação transfigurado no preço Inaplicabilidade da tese fixada pelo STF no RE nº 574.706/PR (Tema nº 69) Hipótese inversa Precedentes jurisprudenciais Apelação não provida” (TJSP; Apelação Cível 1037686-15.2021.8.26.0053; Relator (a): Fermino Magnani Filho; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 23/02/2023; Data de Registro: 23/02/2023).

“Mandado de Segurança Pretensão de exclusão do PIS e da Cofins da base de cálculo do ICMS Impossibilidade Legislação tributária que define ser o “valor da operação” a base de cálculo do tributo, esta composta por importâncias pagas, recebidas ou debitadas - Inaplicáveis as razões de decidir expostas pelo STF no Tema nº 69 A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins não leva à exclusão destes tributos da base de cálculo do ICMS Sentença mantida - Recurso não provido” (TJSP; Apelação Cível 1034575-86.2022.8.26.0053; Relator (a): Magalhães Coelho; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 24/01/2023; Data de Registro: 24/01/2023).

Importante esclarecer que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706, com repercussão geral, que deu origem ao Tema 69, reconheceu que o ICMS não pode ser considerado faturamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços:

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS” (RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

Contudo, essa tese firmada no RE n.º 574.706/PR (Tema 69 do STF) não tem aplicação ao caso vertente, vez que trata de situação diversa da aqui discutida.

Com efeito, no Tema 69 o STF concluiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, fixando a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”

O STF esclareceu que o ICMS representa receita transitória nos cofres das empresas, pois estas repassam os valores ao Estado arrecadador, de forma que a parcela do ICMS não pode ser compreendida como faturamento ou receita bruta, não se sujeitando à incidência do PIS e da COFINS e sabido que a base de cálculo do PIS e da COFINS é justamente o faturamento.

Já no caso ora analisado, a base de cálculo é o valor da operação, totalmente distinto do faturamento, a inviabilizar a aplicação analógica da tese firmada no julgamento do Tema n.º 69 do STF à situação examinada nos autos. (-grifei).

Tais razões de decidir, que adoto integralmente, aplicam-se à presente demanda e demonstram à saciedade a improcedência do inconformismo da apelante. A elas não é despidendo acrescentar, porém, que não cabe mesmo falar em aplicação, ao presente caso, da tese firmada pelo STF no RE nº 574.706/PR (Tema nº 69) – a qual afastou o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, fundada na análise dos conceitos de receita e faturamento previstos no art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal. Isso porque, conforme salientado na fundamentação transcrita, os valores relativos ao PIS e à COFINS integram a base de cálculo do ICMS por força de expressa disposição legal (art. 13, §1º, incisos I e II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/1996, que determina a incidência do imposto sobre “demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas”). Ademais, conforme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, aquelas contribuições “*incidem juridicamente em outro momento e somente sobre receita da empresa -, [e] são repassados [as] ao consumidor final de forma econômica (não jurídica), fazendo parte do preço da mercadoria/serviço contratados, e, nessa qualidade, integram o valor da operação, base de cálculo do ICMS.*” (AgInt no AREsp nº 2.206.641/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 29.05.2023).

Disso tudo se conclui que a sentença não comporta alteração.

No mesmo sentido, cumpre mencionar os seguintes precedentes deste Tribunal, sendo o primeiro deles também desta 10ª



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Câmara: Ap. 1036529-81.2022.8.26.0114, Rel. Teresa Ramos Marques, v.u., j. 16/03/2023; do qual participei como Terceiro Juiz; Ap. 1063666-61.2021.8.26.0053, Rel. Nogueira Diefenthaler, 5ª Câmara de Direito Público, v.u., j. 07/11/2023; Ap. 1005238-29.2023.8.26.0405, Rel. Kleber Leyser de Aquino, 3ª Câmara de Direito Público, v.u., j. 23/10/2023; Ap. 1000184-19.2022.8.26.0114, Rel. Leonel Costa, 8ª Câmara de Direito Público, v.u., j. 22/09/2023; Ap. 1010162-57.2022.8.26.0037, Rel. Spoladore Dominguez, 13ª Câmara de Direito Público; v.u., j. 23/08/2023.

Pelo meu voto, nego provimento ao recurso.

ANTONIO CARLOS VILLEN

RELATOR