



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000407530

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1096731-42.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante SEARA ALIMENTOS LTDA., é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 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 Desembargadores ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ (Presidente sem voto), PAULO GALIZIA E MARCELO SEMER.

São Paulo, 28 de abril de 2025.

ANTONIO CARLOS VILLEN

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº: 564/25

10ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO Nº 1096731-42.2024.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO – 8ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA

APELANTE: SEARA ALIMENTOS LTDA

APELADO: ESTADO DE SÃO PAULO

JUIZ: LUIS EDUARDO MEDEIROS GRISOLIA

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. Tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema 1223 de recursos repetitivos. Aplicabilidade, independentemente do trânsito em julgado do acórdão. Sentença que denegou a ordem. Recurso não provido.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por SEARA ALIMENTOS LTDA., que pleiteia a concessão da ordem que assegure a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS e, em consequência, a declaração de seu direito à repetição dos valores recolhidos a esse título, referentes aos cinco anos anteriores ao ajuizamento da demanda.

A r. sentença denegou a ordem (fls. 86/91).

A impetrante apelou (fls. 98/110). Alega 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.

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. 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. Acrescenta que a orientação firmada pelo STJ no julgamento do Tema 1223 de recursos repetitivos não pode ser aplicada enquanto a decisão não transitar em julgado. Pede o provimento do recurso para que a ordem seja concedida.

Recurso tempestivo e respondido (fls. 118/128).

É O RELATÓRIO.

A r. sentença deve 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. 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 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 nº. 6374/89 apontam que fazem parte da base de cálculo do tributo os “encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”, 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 nº. 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 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: 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 despendendo acrescentar, porém, que não cabe falar em aplicação, ao presente caso, da tese firmada pelo STF no RE n.º 574.706/PR (Tema n.º 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 n.º 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).

Ressalte-se, ainda, que a questão foi objeto do já mencionado Tema 1223 do Superior Tribunal de Justiça, julgado em 11.12.2024, com acórdão publicado em 16.12.2024, no qual se firmou a seguinte tese: *“A inclusão do PIS e da Cofins na base de cálculo do ICMS atende à legalidade nas hipóteses em que a base de cálculo é o valor da operação, por configurar repasse econômico”*.

Importa registrar que a não ocorrência do trânsito em julgado do Tema 1223 de recursos repetitivos do Superior Tribunal de Justiça não impede a aplicação da tese ali firmada, pois, de acordo com o entendimento daquela Corte, *“é possível a aplicação imediata dos precedentes firmados em julgamentos submetidos à sistemática do recurso repetitivo ou da repercussão geral, independentemente da publicação do acórdão paradigma ou do julgamento de eventuais embargos de declaração opostos”* (AgInt no REsp nº 2.056.945/SP, Primeira Turma, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 22.06.2023).

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 Câmara:



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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