



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2022.0000518851

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1039245-12.2018.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado COMPANHIA JAGUARI DE ENERGIA S/A (INCORPORADORA DE COMPANHIA LESTE PAULISTA DE ENERGIA).

ACORDAM, em 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Deram parcial provimento ao recurso. V. U. - sustentou o(a) Dr(a). Eduardo Borges Pinho, OAB: 31109/PE", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores ALIENDE RIBEIRO (Presidente sem voto), VICENTE DE ABREU AMADEI E DANILO PANIZZA.

São Paulo, 28 de junho de 2022

MARCOS PIMENTEL TAMASSIA

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

VOTO Nº 15.712

APELAÇÃO Nº 1039245-12.2018.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO

RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**RECORRIDA: COMPANHIA LESTE PAULISTA DE ENERGIA
(INCORPORADA POR COMPANHIA JAGUARI DE ENERGIA)**

Julgador de Primeiro Grau: *Fernanda Henriques Gonçalves Zoboli*

APELAÇÃO – Ação anulatória de auto de infração e imposição de multa – Pedido de nulidade que se fundamenta na alegada impossibilidade de que o PIS e a COFINS integrem a base de cálculo do ICMS – Sentença de procedência – Irresignação da Fazenda Pública - Impossibilidade de aplicação do entendimento fixado pelo STF no RE nº 574.706/PR (Tema nº 69), pois lá se fixou a tese de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS – No âmbito estadual, em regra, o PIS e a COFINS são repassados ao consumidor final apenas de forma econômica e, assim integram o valor da operação base de cálculo do ICMS (art. 28-A, I, da Lei Estadual nº 6.374/89) – Contudo, o caso dos autos trata de hipótese em que a contribuinte atua como substituta tributária em operações com energia elétrica destinada a consumidor adquirente em Ambiente de Contratação Livre (ACL) – Art. 425, §1º, 2, do Decreto Estadual nº 45.490/2000 (RICMS) que fixa como base de cálculo o ICMS o preço médio de aquisição de energia elétrica em ACL – Logo, não se admite que novamente o PIS e a COFINS componham o recolhimento a ser feito pelo substituto tributário, sob pena de dupla incidência – Laudo pericial que constatou excesso no recolhimento do ICMS – Não prevalência do Tema nº 1076 do STJ diante da jurisprudência do STF (ACO 2988 ED, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-046 DIVULG 10-03-2022 PUBLIC 11-03-2022) – Reforma parcial da sentença apenas para determinar a redução dos honorários sucumbenciais – Parcial provimento do recurso interposto.

Vistos.

Trata-se de recurso de apelação interposto pela **FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO** contra a sentença de fls. 638/646 proferida no bojo de ação ajuizada por **COMPANHIA LESTE PAULISTA DE ENERGIA (INCORPORADA POR COMPANHIA JAGUARI DE ENERGIA)**, que julgou os pedidos procedentes para “*o fim de anular o AIIM nº 4.096.263-5*”.

Inconformada, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo apresentou suas razões recursais (fls. 651/663) sustentando que o art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceu a base de cálculo do ICMS como o valor da



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

operação, “devendo ser a ela incorporadas todas as demais despesas imputadas ao adquirente da mercadoria, quando da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte”. Dessa forma, na esteira do Decreto Estadual nº 45.490/2000 (Regulamento do ICMS), argumenta que todos os encargos inerentes à energia elétrica devem ser inseridos na base de cálculo do referido imposto, inclusive PIS e COFINS, os quais não foram embutidos. Subsidiariamente, caso a sentença não seja reformada para que os pedidos sejam julgados improcedentes, requer a redução dos honorários advocatícios sucumbenciais, os quais devem ser fixados por apreciação equitativa.

Contrarrazões da autora às fls. 668/687, pugnando pelo desprovemento do recurso interposto.

É o relatório. **DECIDO.**

Verte dos autos que a Companhia Leste Paulista de Energia (incorporada pela Companhia Jaguari de Energia) ajuizou a presente ação anulatória em face da Fazenda Pública do Estado de São Paulo requerendo o seguinte:

“c) julgar TOTALMENTE PROCEDENTE a presente ação anulatória, a fim de declarar extinto o crédito tributário decorrente do AIIM nº 4.069.263-5, mediante o reconhecimento da impossibilidade de tributação do ICMS-ST pelo PIS e pela COFINS (não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS) e, por consequência, da impossibilidade de exigência do ICMS-ST sobre o PIS e a COFINS indevidamente apurados sobre o próprio ICMS-ST ou, ainda, em razão da inconstitucionalidade do art. 425 do RICMS, o qual autoriza a inconstitucional cobrança de ICMS-ST da ora Autora;”

Em síntese, o que pretende a parte autora é a declaração deque os tributos PIS e COFINS não devem integrar a base de cálculo do ICMS. Segundo alega em sua petição inicial: “o Auto de Infração deverá ser anulado pelo Poder Judiciário na medida em que há decisão vinculativa em processo de consulta emitida pela Receita Federal no sentido da não tributação do ICMS-ST pelo PIS e pela COFINS, além da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, excluindo o ICMS da base de cálculo das referidas contribuições, o que demonstra que o Fisco pretendeu e pretende tributar pelo ICMS um indébito tributário, o qual, obviamente, não se trate de componente do preço da operação de energia elétrica” (fl. 03).

Foi juntado aos autos o Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) nº 4.096.263-5, no qual se lê o seguinte:

“I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO:

1. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 66.601,49 (sessenta e seis mil, seiscentos e um reais e quarenta e nove centavos), no período de julho/2012 a dezembro/2013,



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

conforme indicado nos Demonstrativos I-A e I-B, por haver emitido, na condição de substituto tributário, Notas Fiscais/Contas de Energia Elétrica - NFCEE, Modelo 6, referentes a operações tributadas com energia elétrica destinada a consumidor adquirente em Ambiente de Contratação Livre - ACL, com erro na determinação da base de cálculo, na qual não foram incluídos valores cobrados a título de PIS e COFINS. O "Termo Circunstanciado da Ação Fiscal" integra o presente AIIM para todos os efeitos legais e sua leitura é imprescindível à compreensão de todos os detalhes referentes à ação fiscal e à acusação formulada." (fl. 65) (Destaquei)

Pois bem.

De início, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 574.706/PR (Tema nº 69), fixou a tese de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, a saber:

- “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.”*

Todavia, a tese fixada pelo STF partiu da premissa de que a base de cálculo do PIS e da COFINS é o **faturamento** da empresa, ao passo que a base de cálculo do ICMS é o **valor da mercadoria**, de tal sorte que não é possível aplicar o



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

entendimento fixado pela Corte Suprema à hipótese dos autos.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, por seu turno, já se debruçou sobre a questão debatida nos autos, no sentido de que o PIS e a COFINS são repassados ao consumidor final apenas de forma econômica e, assim integram o valor da operação 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. 1 Pleno, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, j. 15.3.2017, DJe 29.9.2017. 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)”. (EDcl no AgRg no REsp nº 1368174, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 19.05.16)

Sobre o ponto, o art. 28-A, inciso I, da Lei Estadual nº 6.374/1989 dispõe:

“Artigo 28-A - Na falta de preço final a 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 subseqüentes será: (NR)

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 28-C;” (Destaquei)

Ainda, de forma a regulamentar a legislação estadual acerca do ICMS, o Decreto Estadual nº 45.490/2000 (Regulamento do ICMS) prescrevia – à época da prática dos fatos geradores em questão, no Capítulo VII (Das operações com energia elétrica) do Título II (Da retenção antecipada, da suspensão, do diferimento e do pagamento antecipado) o seguinte:

“Artigo 425 - A responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a sua importação ou produção, fica atribuída (Lei Complementar federal 87/96, art. 9º, § 1º, II, e Lei 6.374/89, art. 8º, VI, na redação da Lei



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

10.619/00, art. 1º, IV):

I - a empresa distribuidora, responsável pela operação de rede de distribuição no Estado de São Paulo, que praticar operação relativa à circulação de energia elétrica, objeto de saída por ela promovida, destinando-a diretamente a estabelecimento ou domicílio situado no território paulista para nele ser consumida pelo respectivo destinatário, quando este, na condição de consumidor, estiver conectado a linha de distribuição ou de transmissão, integrante da rede por ela operada, em razão da execução de:

a) contrato de fornecimento de energia elétrica, com ela firmado sob o regime da concessão ou da permissão da qual é titular;

b) contratos de conexão e de uso da respectiva rede de distribuição, com ela firmados para fins do consumo da energia elétrica adquirida pelo destinatário por meio de contratos de comercialização por ele avençados, ainda que com terceiros, situados neste ou em outro Estado, em ambiente de contratação livre;

c) qualquer outro tipo de contrato, com ela firmado para fins de entrega de energia elétrica para o consumo do destinatário;

II - ao destinatário que, estando conectado diretamente à rede básica de transmissão na condição de consumidor, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio, situado no território paulista, para nele consumi-la em razão da execução de contrato de comercialização de energia elétrica firmado em ambiente de contratação livre.

§ 1º - A base de cálculo do imposto será o valor da operação, nele incluídos:

1 - nas hipóteses das alíneas “a” e “c” do inciso I, a soma de todos os valores e encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros.

2 - nas hipóteses da alínea “b” do inciso I e do inciso II, o valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica, os valores e encargos cobrados pelas empresas responsáveis pela operação da rede de distribuição ou de transmissão à qual estiver conectado o destinatário, e quaisquer outros valores e encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros.” (Destaquei)

Logo, a legislação estadual e sua regulamentação determinam expressamente que quaisquer outros valores e encargos inerentes ao consumo de energia elétrica integrem a base de cálculo do ICMS. Porém, o fato de se estar diante de hipótese em que a recorrida atua como substituta tributária em operações com energia elétrica destinada a consumidor adquirente em Ambiente de Contratação Livre – ACL modifica o entendimento da possibilidade de que o PIS e a COFINS integram a base de cálculo do



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

tributo estadual, criando uma exceção.

Isso porque a Portaria CAT nº 97/2009, que exige que os destinatários preencham a Declaração do Valor de Aquisição de Energia Elétrica em Ambiente de Contratação Livre – DEVEC, obriga a declaração do valor do “*preço médio efetivo de aquisição da energia elétrica em ambiente de contratação livre*” (art. 2º, IV, alínea “c”), o qual, por óbvio, já conta com o valor do PIS e da COFINS, já que estes foram repassados ao consumidor final pela alienante de energia.

Dessa maneira, em que pese se reconhecer que a jurisprudência desta Câmara de Direito Público possui entendimento majoritário sobre a possibilidade de que o PIS e a COFINS integrem a base de cálculo do ICMS (Agravado de Instrumento 2212772-79.2020.8.26.0000; Agravo de Instrumento 2239520-51.2020.8.26.0000; Agravo de Instrumento 2212110-18.2020.8.26.0000; Agravo de Instrumento nº 2076698-52.2019.8.26.0000 J. 03.06.2019, entre outros), é certo que os fatos retratados nestes autos ensejam solução distinta.

Em voto proferido no âmbito da Apelação nº 1044057-97.2018.8.26.0053, o relator Des. Fernão Borba Franco bem esclareceu a discussão posta e que se assemelha ao presente caso:

“Com relação ao item II do AIIM, o ICMS-ST sobre a operação da comercializadora não é receita da requerente, mas tão somente mera arrecadação e repasse à Fazenda do Estado de São Paulo. O cálculo do tributo deve ser o mesmo daquele que seria devido pelo efetivo contribuinte, nos termos do art. 8º, I, da LC nº 87/96, daí que por não pode ser acrescido de tributos que incidem sobre operação do substituto, o que possibilita a exclusão do PIS e da COFINS.” (TJSP; Apelação Cível 1044057-97.2018.8.26.0053; Relator (a): Fernão Borba Franco; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 31/05/2021; Data de Registro: 03/06/2021)

Nota-se, ademais, que apesar de o laudo pericial contábil ter inicialmente entendido pela correção da autuação lavrada pela Fazenda Pública (fls. 366/373), é certo que nos esclarecimentos posteriormente apresentados, a perita judicial iluminou a questão e concluiu o seguinte (fls. 612/619):

“Quesito 06 do Autor
Pode, por fim, o Sr. Perito confirmar que o ICMS exigido no AIIM objeto da ação anulatória em questão é maior do que aquele que seria apurado e recolhido pelo contribuinte, empresa comercializadora de energia elétrica ou pelo consumidor, quando eleito como substituto tributário, eis que tanto para a comercializadora quanto para o consumidor a



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

base de cálculo seria o valor da operação (faturamento realizado pela comercializadora) e para nenhum deles haveria a apuração de PIS e COFINS sobre o ICMS-ST que suportasse uma nova apuração de ICMS sobre o PIS e a COFINS, i.e., a inclusão na base de cálculo do ICMS de um indevido PIS e COFINS apurado sobre o ICMS?

Resposta ao Quesito 06 do Autor

A resposta é afirmativa, uma vez que o valor apurado para o cálculo do ICMS-ST é através das informações da DEVEC, o qual é informado o preço médio de aquisição.
 (Destaquei)

Em resumo, uma vez que o PIS e a COFINS compõem o preço da energia elétrica fornecida e que a base de cálculo do ICMS utilizada na hipótese de operações com energia elétrica destinada a consumidor adquirente em Ambiente de Contratação Livre – ACL é o preço médio de aquisição de energia elétrica em ACL, não se admite que novamente aqueles tributos federais componham o recolhimento a ser feito pelo substituto tributário, sob pena de dupla incidência.

Assim sendo, não merece reparos a sentença recorrida (fls. 341/346), mostrando-se importante registrar o seguinte trecho da decisão, em que bem solucionou a lide posta:

“Desse modo, se o “Preço médio efetivo de aquisição da energia elétrica em ambiente de contratação livre” equivale ao valor total devido, cobrado ou pago pela parcela de energia elétrica contratada dividido pela quantidade total, em MWh, da energia elétrica consumida, o reflexo econômico do PIS e da COFINS, a ser arcado pelo destinatário final da energia elétrica, já se encontra abarcado neste preço médio cobrado pela empresa comercializadora, que é utilizado como base de cálculo do ICMS-ST.

Incluir, novamente, o PIS e COFINS na base de cálculo do ICMS-ST levaria à dupla incidência.” (fl. 644)

Relativamente aos honorários advocatícios sucumbenciais, observa-se que a sentença recorrida fixou-os no patamar mínimo relativamente ao valor atribuído à causa (R\$ 165.969,18).

Embora se reconheça a decisão proferida pelo STJ no recente julgamento do Tema nº 1.076, entende-se que a fixação de honorários advocatícios sucumbenciais por meio de apreciação equitativa (art. 85, §8º, CPC/15) encontra fundamento tanto na letra do próprio diploma processual civil quanto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a qual deve prevalecer:

“Direito Processual Civil. Embargos de declaração em ação cível originária. Honorários advocatícios. 1. Embargos de declaração opostos contra acórdão que julgou parcialmente



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

procedente o pedido com fixação de honorários em percentual sobre o valor da causa. 2. Fixação dos honorários que gera à parte sucumbente condenação desproporcional e injusta. Processo que tratou de questão exclusivamente de direito. 3. Revisão do valor dos honorários para arbitrá-los por equidade, conforme art. 85, § 8º, do CPC. Precedentes. 4. Embargos de declaração parcialmente providos para fixar os honorários advocatícios por apreciação equitativa.” (ACO 2988 ED, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-046 DIVULG 10-03-2022 PUBLIC 11-03-2022)

Desse modo, sem deixar de considerar os critérios do §2º do art. 85 do CPC/15, além da autorização para que estes sejam fixados na forma de seu parágrafo 8º, mostra-se necessária a redução dos honorários advocatícios sucumbenciais para o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) a serem pagos pela recorrente em favor dos patronos da recorrida, já considerado o aumento decorrente do trabalho desempenhado na esfera recursal (art. 85, §11, CPC/15).

De resto, para facultar eventual acesso às vias especial e extraordinária, considero prequestionada toda a matéria infraconstitucional e constitucional, observando a sedimentada orientação do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, na hipótese de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão colocada tenha sido decidida¹.

Ante o exposto, **DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso interposto, nos termos acima delineados.

MARCOS PIMENTEL TAMASSIA
Relator

¹ EDROMS 18205/SP, Ministro Felix Fischer, DJ. 08.05.2006, P. 240.