



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000294577

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1014223-11.2017.8.26.0562, da Comarca de Santos, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelada MARIA CLÁUDIA MACHADO OLIVEIRA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Apelação provida - Remessa necessária prejudicada. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores JOSÉ MARIA CÂMARA JUNIOR (Presidente sem voto), LEONEL COSTA E BANDEIRA LINS.

São Paulo, 27 de março de 2025.

PERCIVAL NOGUEIRA

Relator

Assinatura Eletrônica

Voto nº 42.833

Apelação Cível e Remessa Necessária nº 1014223-11.2017.8.26.0562

Comarca: Santos

Apelante: ESTADO DE SÃO PAULO

Apelada: MARIA CLÁUDIA MACHADO OLIVEIRA

JUIZ: José Vitor Teixeira de Freitas

ICMS – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE AS TARIFAS TUST E TUSD – LEGITIMIDADE ATIVA – Repasse do custo tributário ao consumidor – Relação entre concessionárias de serviços público e o Poder Público que afastam o interesse de agir das primeiras – Inteligência do artigo 9º, § 3º, da Lei nº 8.987.1995 – Interesse de agir é do consumidor final, que é, também, parte legítima para a propositura da ação – Precedente do Superior Tribunal de Justiça – Preliminar rejeitada – MÉRITO – Observância da tese firmada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça no Tema nº 986 no sentido de que “a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD), quando lançada na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, 'a', da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS” – Tese jurídica fixada em sede de recursos repetitivos e amplamente divulgada, cuja eficácia é imediata e independe de publicação do acórdão paradigma – Precedentes – Art. 3º, X, da Lei Complementar nº 87/1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022, que teve a sua eficácia suspensa nos autos da medida cautelar na ADI nº 7195, e, portanto, não impede a aplicação da tese vinculante definida pelo STJ no Tema nº 986 – Modulação dos efeitos da tese para que sejam mantidos os efeitos das decisões liminares proferidas até o dia 27 de março de 2017 que tenham beneficiados os consumidores - Caso concreto que não se enquadra na modulação determinada pelo C. STJ, pela ausência de pedido de liminar – Sentença de procedência reformada – Apelação provida – Remessa necessária prejudicada.

Trata-se de remessa necessária e recurso de apelação (fls. 82/96) tempestivamente interposto pela Fazenda Paulista contra a *r.* sentença de fls. 78/80, cujo relatório se adota, que julgou procedentes os pedidos de declaração de inexistência de relação jurídica consistente na

incidência do ICMS sobre as tarifas TUST e TUSD no serviço de fornecimento de energia elétrica e devolução das quantias pagas a maior.

Argui preliminar de ilegitimidade ativa da apelada, por não ser a contribuinte do tributo. No mérito, aduz a legalidade da cobrança de ICMS sobre as tarifas TUST e TUSD, pois a distribuição e a transmissão integram o serviço de fornecimento de energia elétrica. Subsidiariamente, sustenta a impossibilidade de cobrança de juros antes do trânsito em julgado para a devolução dos valores pagos.

Não foram apresentadas contrarrazões ao recurso, conforme certidão de fls. 103.

É o relatório.

Cuida-se de ação ordinária objetivando, em suma, o reconhecimento do direito à inexistência de relação jurídico-tributária de pagamento do ICMS sobre o valor das tarifas TUST e TUSD incluído nas contas de energia elétrica.

Preliminarmente, afasto a ilegitimidade ativa alegada pela Fazenda Pública Estadual.

A autora almeja inibir a incidência do ICMS sobre o TUSD e o TUST, sendo imprescindível a intervenção judicial.

De fato, a concessionária de energia elétrica é o sujeito

passivo da obrigação tributária de incidência de ICMS sobre as tarifas de distribuição e transmissão de energia. Porém, a legitimidade *ad causam*, no caso de concessionárias de serviço público, não coincide com a legitimidade para o pagamento do tributo, uma vez que há uma relação de subordinação entre as concessionárias e o Poder Público. Tal situação faz com que as concessionárias não tenham interesse em produzir embates com a Administração Pública.

Além disso, o artigo 9º, § 3º, da Lei nº 8.987/1995 prevê que a majoração de um tributo – exceto o imposto sobre a renda – implica a revisão da tarifa cobrada do usuário:

§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

Ou seja, a mudança na tributação que incide sobre o serviço prestado pela concessionária não a afeta, pois o custo é repassado ao consumidor. Razão pela qual ele é o legitimado ativo para este tipo de ação que aqui se julga.

O Superior Tribunal de Justiça reconhece a legitimidade do contribuinte para a propositura de ação visando à inexigibilidade de tributo que entenda indevido, não se cogitando de ilegitimidade *ad causam* da autora, tampouco ilegitimidade passiva da FESP:

3. O STJ reconhece ao consumidor, contribuinte de fato, legitimidade para propor ação fundada na inexigibilidade de tributo que entenda indevido. 4. "(...) o STJ possui entendimento no sentido de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de

Energia Elétrica - TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica TUSD não fazem parte da base de cálculo do ICMS (AgRg nos EDcl no REsp 1.267.162/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/08/2012, DJe 24/08/2012) (AgRg no AResp 845353/SC Rel. Min. Humberto Martins julg. Em 05.04.2016).

Logo, a autora é parte legítima para questionar a inexigibilidade de tributo.

Passo ao mérito.

Como se sabe, a energia elétrica enquanto bem de consumo dotado de valor econômico, enquadra-se no conceito de mercadoria, para fins de subsunção das operações que a envolvem.

O consumo de energia elétrica pressupõe sua geração, sua transmissão e sua distribuição, fases interdependentes que ocorrem de forma imediata e simultânea. Tendo em vista a indissociabilidade dessas fases, não são suscetíveis de tributação isolada.

Vale dizer, “o custo inerente a cada uma dessas etapas - entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) - compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996”.¹

Nesse sentido, já se manifestou o e. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.163.020/RS, sob a relatoria do Ministro

¹ REsp 1.163.020/RS, rel. Min. Gurgel de Faria, DJe de 27.03.2017.

Gurgel de Faria, Primeira Turma:

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCLUSÃO. 1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996. 2. A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável. 3. A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas de geração, transmissão e distribuição entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final. 4. Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva. 5. Recurso especial

desprovido (REsp nº 1.163.020/RS, Relator Mininistro Gurgel de Faria, DJe de 27.03.2017).

Extrai-se dos artigos 155, inciso II, § 3º, 34, § 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e do artigo 9º, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 que o ICMS incide sobre “*operações relativas à energia elétrica*” e que o seu pagamento será exigido das empresas geradoras ou distribuidoras “*desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação*”.

Sobre o tema, em julgamento recente sob o rito dos recursos repetitivos, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, fixou entendimento no sentido de que a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) devem integrar a base de cálculo do ICMS incidente sobre a operação de fornecimento de energia elétrica nas situações em que são lançadas na fatura de energia como um encargo a ser pago diretamente pelo consumidor.

Na ocasião, foi definida a seguinte tese no Tema nº 986:

A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD), quando lançada na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, 'a', da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS (Primeira Seção, Relator Ministro Herman Benjamin, j. 13/03/2024 Tema nº 986).

Como o julgamento foi realizado sob a sistemática dos

repetitivos, a observância da tese exarada pela Corte Superior é de caráter obrigatório (artigo 927, inciso III, do Código de Processo Civil) e deve ser aplicada aos processos semelhantes em trâmite nos tribunais de todo o país, como o presente caso.

Cabe ressaltar também que o artigo 3º, inciso X, da Lei Complementar Federal nº 87/1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 194/2024, teve sua eficácia suspensa por medida cautelar, a qual foi ratificada pelo plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE MEDIDA CAUTELAR RATIFICAÇÃO - DIREITO TRIBUTÁRIO - LEIS COMPLEMENTARES 192 E 194/2022 - ACORDO FIRMADO NOS AUTOS DA ADI Nº 7.191 E DA ADC Nº 984, DE RELATORIA DO MINISTRO GILMAR MENDES - OBJETO DA AÇÃO DIRETA 7195 NÃO ABARCADO PELO ACORDO - EXPRESSA MENÇÃO À POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE LIMINAR AOS ESTADOS - FUMUS BONI JURIS E PERICULUM IN MORA - EXCLUSÃO DA TUST E DA TUSD DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS POR MEIO DE LEI COMPLEMENTAR - POSSIBILIDADE DE A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL TER SIDO EXORBITADA - PREJUÍZO BILIONÁRIO AOS ESTADOS INEXISTÊNCIA DE PERICULUM IN MORA REVERSO ESTADOS NÃO EXCLUÍRAM OS VALORES DA BASE DE CÁLCULO. 1. O regime do ICMS, modificado pelas Leis Complementares nº 192, de 11 de março de 2.022 e 194, de 23 de junho de 2022, foram impugnadas nos autos da ADI 7191 e na ADPF 984, ambas de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. 2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual de 14 de dezembro de 2.022, homologou o acordo firmado entre as partes nos autos daquelas ações de controle concentrado. 3. O art. 2º da Lei Complementar nº 194/22, na parte em que modificou o inciso X do art. 3º da Lei Complementar nº 87/1996 - Lei Kandir, não foi objeto de transação naquela avença. 4. A exclusão da incidência do ICMS sobre o valor relativo aos

serviços de transmissão e distribuição bem como aquele correspondente aos encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica restou determinada pelo dispositivo questionado. 5. O acordo homologado na ADI 7191 e na ADPF 984 deixou expressa a possibilidade de concessão de liminar nos autos desta Ação Direta de Inconstitucionalidade em relação à matéria. Verbis: Cláusula Quarta. Parágrafo Segundo. Os representantes da União nesta comissão especial não se opõem a concessão de medida cautelar nos autos da ADI 7195 enquanto o tema estiver em discussão no âmbito do grupo de trabalho previsto no parágrafo anterior. 6. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite concessão de medida cautelar pelo Relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade com base no poder geral de cautela do magistrado, nos casos de extrema urgência ou perigo de lesão grave, ad referendum do Plenário da Corte. (ADI-MC 2.849, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 3.4.2003; ADIMC 4.232, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 25-5-2009; ADI 4.190-MC, Rel. Min. Celso de Mello, decisão monocrática, julgamento em 12-7-2009, DJE de 4-8-2009; ADI 4.307- MC, Rel. Min. Cármen Lúcia, decisão monocrática, julgamento em 2-10-2009, DJE de 8-10-2009; ADIMC 4.451, Rel. Min. Carlos Britto, DJe de 12-9-2010; ADI-MC 4.598, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 2-8-2011 e ADI 3.273-MC, Rel. Min. Carlos Britto, julgamento em 1 6-8-2004, DJ de 23-8-2004). 7. Reconsideração da decisão que aplicou o rito do art. 12 da Lei 9868/99 à presente demanda, visto que a causa, inobstante em uma análise perfunctória apresente elementos para a concessão da tutela liminar ainda não se encontra madura para julgamento. 8. Em exame do fumus boni juris, exsurge do contexto posto a possibilidade de que a União tenha exorbitado seu poder constitucional, imiscuindo-se na maneira pela qual os Estados membros exercem sua competência tributária relativamente ao ICMS, ao definir, de lege lata, os elementos que compõem a base de cálculo do tributo. 9. A inclusão dos encargos setoriais denominados Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) na base de cálculo do imposto estadual suscita controvérsia conducente à probabilidade do direito. É que a discussão remete à definição sobre qual seria a base de cálculo adequada do ICMS na tributação da energia elétrica, vale dizer, se o valor da energia efetivamente consumida ou se o valor da operação, o que incluiria, neste último caso, os

referidos encargos tarifários. A questão pende de julgamento em regime de recurso especial repetitivo no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (Tema repetitivo 986, Rel. Min. Herman Benjamin). 10. O periculum in mora é extraível dos valores apresentados pela entidade autora que dão conta de prejuízos bilionários sofridos pelos cofres estaduais mercê da medida legislativa questionada. Conforme informações trazidas no e-doc. 110, a estimativa é a de que, a cada 6 meses, os Estados deixam de arrecadar, aproximadamente, 16 bilhões de reais, o que também poderá repercutir na arrecadação dos municípios, uma vez que a Constituição Federal determina que 25% da receita arrecadada com ICMS pelos estados deverá ser repassada aos municípios (Art. 158, inciso IV). 11. O periculum in mora reverso, decorrente da concessão da medida não se mostra factível, visto que a possibilidade de a faturas de energia elétrica sofrerem um acréscimo a partir da reinclusão dos encargos setoriais na base de cálculo do ICMS não se denota da realidade fática. É que a partir das informações publicadas pela imprensa especializada, a maioria dos Estados da Federação nunca excluiu da base de cálculo do ICMS cobrado sobre a energia elétrica os encargos setoriais. 12. Tutela cautelar ratificada para suspender os efeitos do art. 3º, X, da Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022, até o julgamento de mérito da ação direta (ADI 7195 MC-Ref/DF, rel. Min. Luiz Fux, DJe 22.03.2023).

Assim, resta apenas adequar a presente hipótese fática à modulação definida pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça: houve modulação dos efeitos da decisão para fixar como marco final o dia 27 de março de 2017, data do julgamento, pela Primeira Turma do STJ, do Recurso Especial nº 1.163.020, para manter os efeitos de decisões liminares favoráveis aos contribuintes, tendo em vista que, até esse momento, a Corte entendia pelo afastamento das referidas tarifas da base de cálculo do ICMS. A partir de então, as tarifas deverão ser incluídas na base de cálculo do ICMS.

Destaca-se, contudo, que a modulação não abrange os contribuintes: a) que não tenham ajuizado demanda judicial; ou b) que, embora tenham ajuizado demanda judicial, nela inexistia tutela de urgência ou de evidência (ou cuja tutela anteriormente concedida não mais se encontre mais vigente) ou o deferimento da tutela de urgência ou evidência tenha sido condicionado à realização de depósito judicial.

No presente caso não houve pedido de liminar, motivo pelo qual, inaplicável modulação de efeitos.

Em vista da inversão da sucumbência, fica a parte autora condenada no pagamento das custas, despesas processuais e honorários advocatícios, ora fixados em 10% sobre o valor da causa.

Ante o exposto, por meu voto, **dou provimento ao recurso e julgo prejudicada a remessa necessária. Invertida a sucumbência, observe-se a gratuidade concedida a fls. 23.**

JOSÉ PERCIVAL ALBANO NOGUEIRA JÚNIOR
Relator
(assinatura eletrônica)