



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Registro: 2025.0000341766**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1012523-47.2016.8.26.0590, da Comarca de São Vicente, em que é apelante MARIA DE FATIMA SANTOS BOTOCKI, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

**ACORDAM**, em sessão permanente e virtual da 5ª 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 MARIA LAURA TAVARES (Presidente sem voto), FRANCISCO BIANCO E NOGUEIRA DIEFENTHALER.

São Paulo, 7 de abril de 2025.

**EDUARDO PRATAVIERA**

**Relator(a)**

Assinatura Eletrônica

**APELAÇÃO CÍVEL nº: 1012523-47.2016.8.26.0590**

**APELANTE:** Maria de Fatima Santos Botocki

**APELADO:** Estado de São Paulo

**ORIGEM:** Vara da Fazenda Pública do Foro de São Vicente

**MM. JUIZ:** Dr. Fabio Francisco Taborda

**VOTO nº:** 04796

**APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. TUST E TUSD. Sentença de improcedência, rejeitados os pedidos para excluir da base de cálculo do ICMS as tarifas de uso do sistema de transmissão e distribuição de energia elétrica e de repetição do indébito. Inconformismo da parte autora. Mérito. Controvérsia submetida ao rito dos repetitivos. Tema nº 986 do C. STJ. Tese firmada de que as TUST e TUSD integram a base de cálculo do ICMS. Modulação de efeitos inaplicável na espécie. Caso dos autos em que não houve deferimento de tutela provisória. Improcedência do pedido de rigor. Inteligência dos arts. 34, § 9º, do ADCT, 9º, § 1º, II, e 13, I, e § 2º, II, "a", da LC 87/1996. Sentença mantida. Apelação desprovida.**

Trata-se de recurso de apelação interposto contra a r. sentença de fls. 75/83, cujo relatório adoto, que julgou improcedentes os pedidos formulados pela parte autora para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre requerente e requerida no tocante ao ICMS incidente sobre a tarifa de uso do sistema de transmissão e distribuição de energia elétrica (TUST e TUSD) e condenar a requerida à restituição dos valores pagos a esse título nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação. O Juízo *a quo* ponderou que a operação de energia elétrica é monofásica e constitui um todo desde a geração, passando pela transmissão e finalizando com a distribuição, de modo que as tarifas citadas compõem a base de cálculo do ICMS, por integrarem o custo da operação.

A parte autora apela a fls. 90/96, insistindo nas teses da petição inicial e discorrendo sobre a jurisprudência existente acerca do tema.

Recurso tempestivo e livre de preparo.

O feito foi suspenso a fls. 97 e teve o andamento retomado a fls. 100.

Contrarrrazões a fls. 103/107.

**É o relatório.**

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso de apelação.

Observa-se que o feito foi suspenso inicialmente por força de decisão proferida no Incidente de Resolução de Demanda Repetitiva 2246948-26.2016.8.26.0000. A suspensão foi mantida posteriormente por decisão do C. STJ no âmbito do Tema 986. Recentemente, foi finalizado o julgamento do referido tema, restando prejudicada a determinação de suspensão, haja vista entendimento pacífico da mesma corte de que 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.

Cinge-se a controvérsia de mérito à inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS.

O C. Superior Tribunal de Justiça pacificou a questão no âmbito do Tema Repetitivo nº 986, fixando a seguinte tese:

*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.*

O Informativo nº 804, de 19 de março de 2024, trouxe a seguinte síntese do caso:

*A questão controvertida nos feitos que foram afetados ao julgamento no rito dos Recursos Repetitivos tem por escopo definir se os encargos setoriais correlacionados com operações de transmissão e distribuição de energia elétrica - especificamente a*

*Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) -, lançados nas faturas de consumo de energia elétrica, e suportados pelo consumidor final, compõem a base de cálculo do ICMS.*

*Inicialmente, merecem atenção as referências, tanto na disciplina constitucional (art. 34, § 9º, do ADCT) como na infraconstitucional (arts. 9º, § 1º, II, e 13, I, e § 2º, II, "a", da LC 87/1996), a expressões que, de modo inequívoco, indicam como sujeitas à tributação as "operações" (no plural) com energia elétrica, "desde a produção ou importação até a última operação". Tal premissa revela-se de essencial compreensão, pois o sistema nacional da energia elétrica abrange diversas etapas interdependentes, conexas finalisticamente, entre si, como a geração/produção (ou importação), a transmissão e a distribuição.*

*Nesse sentido, as atividades essenciais da indústria de energia elétrica, conforme a disciplina jurídica vigente no território nacional, são: produção/geração, transmissão e distribuição de eletricidade. A atividade que dá início ao processo é a geração, quando ocorre a produção de eletricidade por meio de fontes diversas (hidrelétrica, eólica, etc.). Posteriormente, dá-se a transmissão, ou seja, a propagação de eletricidade, que ocorre em alta tensão, por longa distância. No atual modelo jurídico em vigor o transmissor não compra ou vende energia elétrica, limitando-se a disponibilizar as instalações em alta voltagem e a respectiva manutenção.*

*Os usuários dos sistemas de transmissão, por sua vez, celebram Contrato de Uso do Sistema de Transmissão - CUST; definem no contrato a quantidade de uso contratada e efetuam o pagamento do montante contratado, mediante a aplicação da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST. Finalmente, a distribuição de energia elétrica abrange (a) a disponibilização de instalações que propagarão energia elétrica, em baixa tensão, normalmente a curtas distâncias, aos consumidores a ela conectados; e (b) a comercialização de energia elétrica à parte dos usuários*

*conectados à sua rede.*

*Nesse contexto, existem dois diferentes ambientes em que se dá a comercialização de energia elétrica. O primeiro é o Ambiente de Contratação Livre - ACL, no qual ocorre a comercialização por livre negociação entre os agentes vendedores (geradores ou terceiros comerciantes) e os agentes compradores - denominados consumidores livres (em regra, indústrias de grande porte, que consomem elevada quantidade de energia elétrica no processo produtivo) -, nos termos do art. 1º, § 3º, da Lei 10.848/2004. No ACL, a atividade da distribuidora se resume à disponibilização de sua rede, na forma de Contratos de Uso do Sistema de Distribuição - CUSD celebrados com os usuários, com a incidência da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD. De outro lado, no Ambiente de Contratação Regulada - ACR, a distribuidora disponibiliza a sua rede aos usuários - os quais são denominados consumidores cativos (consumidores residenciais e empresas de pequeno ou médio porte) -, mediante pagamento de tarifa (TUSD), como vendedora de energia elétrica.*

*Além da TUST e da TUSD, comumente denominadas "tarifas de fio", a fatura de consumo de energia elétrica prevê a incidência da "Tarifa de Energia" (TE), que é referente ao valor da operação de compra e venda da energia elétrica a ser consumida pelo usuário. É importante esclarecer que todos os encargos acima referidos são suportados, efetivamente, pelo consumidor final da energia elétrica, sendo irrelevante definir a natureza jurídica da TUST e da TUSD (se taxa ou preço público), porquanto o presente objeto litigioso pode ser assim definido: constituindo tais cobranças a remuneração por serviço alegadamente intermediário e inconfundível com a compra e venda de energia elétrica (pois a transmissão e a distribuição de energia elétrica não constituem circulação jurídica da aludida mercadoria), seria possível a sua inclusão na base de cálculo do ICMS?*

*No Superior Tribunal de Justiça, a resposta ao questionamento acima costumeiramente se dava no sentido de definir que a TUSD (estendendo-se o mesmo raciocínio para a TUST) não integra a*

*base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, "uma vez que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor".*

*O entendimento acima, que vinha sendo construído, ao que parece, a partir do precedente contido no REsp 222.810/MG (Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJ 15.5.2000, p. 135), foi modificado pelo julgamento, na Primeira Turma do STJ, do REsp 1.163.020/RS (Rel. Ministro Gurgel de Faria, DJe 27.3.2017), quando se definiu que "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".*

*Com efeito, os pronunciamentos do STJ a respeito da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica valeram-se de precedentes anteriores que examinaram tema conexo, mas absolutamente distinto, isto é, se a contratação de potência de energia (energia contratada, mas não consumida) está incluída no conceito de fato gerador da energia elétrica, para efeito de incidência do ICMS. Em momento algum, nos aludidos precedentes iniciais, houve enfrentamento específico a respeito da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS.*

*É no presente caso, contudo, que se debate o que se deve entender pela expressão "tarifa correspondente à energia efetivamente consumida", isto é, se abrange somente a "Tarifa de Energia" (TE) - em relação à qual não há dissídio entre as partes - ou também a TUST e a TUSD, como integrantes das operações feitas "desde a produção até a operação final", de efetivo consumo da energia. Assim, uma coisa é a remuneração do serviço público (de*

*transmissão e distribuição de energia elétrica) por tarifa (respectivamente, TUST e TUSD), como instrumento de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro de contratos firmados para atividades empresariais que, por razões de política de gestão do sistema de energia elétrica, foram desmembradas da geração da energia elétrica, bem como analisar se tal tipo de serviço constitui "circulação de mercadoria" (fato gerador do ICMS). Questão absolutamente diversa é definir se o repasse de tais encargos ao consumidor final, na cobrança da fatura de consumo de energia elétrica, deve compor a base de cálculo do ICMS.*

*Dessa forma, o entendimento concernente à alegada autonomia dos contratos relativos à transmissão e distribuição de energia elétrica, como situação autônoma e desvinculada do consumo, revela-se de todo inútil e equivocado para os fins de solução da lide. Inútil porque não se está a discutir a incidência de ICMS sobre tal fato (celebração de contrato), ou sobre a prestação de serviço - transmissão e distribuição de energia elétrica. Equivocada (a premissa) porque não se revela logicamente concebível afirmar que a transmissão e distribuição de energia elétrica possam ser qualificadas como autônomas, independentes, pois a energia elétrica é essencialmente produzida ou gerada para ser consumida, se parte dessa mercadoria, circunstancialmente, não for consumida, tal situação dirá respeito à própria não ocorrência do fato gerador do ICMS.*

*Sendo assim, mostra-se incorreto concluir que, apurado o efetivo consumo da energia elétrica, não integram o valor da operação, encontrando-se fora da base de cálculo do ICMS, os encargos relacionados com situação que constitui antecedente operacional necessário (a transmissão e a distribuição, após a prévia geração da energia elétrica que foi objeto de compra e venda). Tal raciocínio não condiz com a disciplina jurídica da exação que, seja no ADCT (art. 34, § 9º), seja na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II), quando faz referência ao pagamento do ICMS sobre a energia elétrica, conecta tal situação (isto é, o pagamento do tributo) à*

*expressão "desde a produção ou importação até a última operação", o que somente reforça a conclusão de que se inclui na base de cálculo do ICMS, como "demais importâncias pagas ou recebidas" (art. 13, § 1º, II, "a", da LC 87/1996), o valor referente à TUST e ao TUSD - tanto em relação aos consumidores livres como, em sendo o caso, para os consumidores cativos.*

*Ressalte-se, por fim, que a única hipótese que, em princípio, justificaria a tese defendida pelos contribuintes, seria aquela em que fosse possível o fornecimento de energia elétrica diretamente pelas usinas produtoras ao consumidor final, sem a necessidade de utilização das redes interconectadas de transmissão e distribuição de energia elétrica - hipótese em que, a rigor, nem sequer seriam por ele devidos os pagamentos (como efetivo responsável ou a título de ressarcimento, conforme previsão em lei, regulamentação legal ou contratual) de TUST e TUSD.*

Em suma, o que se constatou é que na previsão legal da exação o legislador utilizou expressão incompatível com o raciocínio dos contribuintes em tais ações, fazendo com que o ICMS abarcasse desde a produção ou importação da energia elétrica até a última operação, de modo que não haveria como afastar sua incidência em relação aos valores referentes à TUST e ao TUSD. Assim dispõem o artigo 34, § 9º do ADCT e o art. 9º, § 1º, inciso II da LC 87/1996:

*§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, **desde a produção ou importação até a última operação**, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.*



*Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.*

*§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:*

*I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;*

*II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.*

O artigo 13, § 1º, inciso II da Lei Complementar citada, por sua vez, assim determina:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:*

*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.*

Confira-se o resumo da celeuma apresentado nos §§ 33 a 36 da ementa do v. Acórdão proferido no âmbito do Tema 986:

*33. Daí, a meu ver, mostrar-se incorreto concluir que, apurado o efetivo consumo da energia elétrica, não integram o valor da operação, encontrando-se fora da base de cálculo do ICMS, os encargos relacionados com situação que constitui antecedente*

*operacional necessário (a transmissão e a distribuição, após a prévia geração da energia elétrica que foi objeto de compra e venda). Note-se que tão importantes são os aludidos encargos que o legislador os erigiu como essenciais à manutenção do próprio Sistema de Energia Elétrica e do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos mantidos com concessionários e permissionários do serviço público.*

*34. Tal raciocínio não condiz com a disciplina jurídica da exação que, seja no ADCT (art. 34, § 9º), seja na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II), quando faz referência ao pagamento do ICMS sobre a energia elétrica, conecta tal situação (isto é, o pagamento do tributo) à expressão “desde a produção ou importação até a última operação”, o que somente reforça a conclusão de que se inclui na base de cálculo do ICMS, como “demais importâncias pagas ou recebidas” (art. 13, § 1º, II, “a”, da LC 87/1996), o valor referente à TUST e ao TUSD – tanto em relação aos consumidores livres como, em sendo o caso, para os consumidores cativos.*

*35. A única hipótese que, em princípio, justificaria a tese defendida pelos contribuintes seria aquela em que fosse possível o fornecimento de energia elétrica diretamente pelas usinas produtoras ao consumidor final, sem a necessidade de utilização das redes interconectadas de transmissão e distribuição de energia elétrica – situação em que, a rigor, nem sequer seriam por ele devidos os pagamentos (como efetivo responsável ou a título de ressarcimento, conforme previsão em lei, regulamentação legal ou contratual) de TUST e TUSD.*

*36. Para finalizar, por mais complexo e questionável que seja o uso da analogia, cito exemplo: a invocação de que a TUST e a TUSD, porque oriundas de relação jurídica “autônoma”, não devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica é tão inverossímil quanto o raciocínio de que o contribuinte de Imposto de Renda da Pessoa Física possa afastar do conceito de renda (base de cálculo do IRPJ) a parcela do salário que ele utiliza para pagar os encargos que assumiu*

*contratualmente, em relação à locação de imóvel (relação jurídica autônoma), isto é, para arcar com o pagamento do IPTU e da TLP sobre o imóvel locado.*

A conclusão é que as TUST e TUSD integram a base de cálculo do ICMS para os fins do art. 13, § 1º, II, 'a' da LC nº 87/1996. O C. STJ, contudo, definiu a seguinte modulação de efeitos:

#### *MODULAÇÃO DOS EFEITOS*

*38. Considerando que até o julgamento do REsp 1.163.020/RS – que promoveu mudança na jurisprudência da Primeira Turma – a orientação das Turmas que compõem a Seção de Direito Público do STJ era, s.m.j., toda favorável ao contribuinte do ICMS nas operações de energia elétrica, proponho, com base no art. 927, § 3º, do CPC, a modulação dos efeitos, a incidir exclusivamente em favor dos consumidores que, até 27.3.2017 - data de publicação do acórdão proferido julgamento do REsp 1.163.020/RS -, tenham sido beneficiados por decisões que tenham deferido a antecipação de tutela, desde que elas (as decisões provisórias) se encontrem ainda vigentes, para, independente de depósito judicial, autorizar o recolhimento do ICMS sem a inclusão da TUST/TUSD na base de cálculo. Note-se que mesmo estes contribuintes submetem-se ao pagamento do ICMS, observando na base de cálculo a inclusão da TUST e TUSD, a partir da publicação do presente acórdão – aplicável, quanto aos contribuintes com decisões favoráveis transitadas em julgado, o disposto adiante, ao final.*

*39. A modulação aqui proposta, portanto, não beneficia contribuintes nas seguintes condições: a) sem ajuizamento de demanda judicial; b) com ajuizamento de demanda judicial, mas na qual inexistia Tutela de Urgência ou de Evidência (ou cuja tutela outrora concedida não mais se encontre vigente, por ter sido cassada ou reformada); c) com ajuizamento de demanda judicial, na qual a Tutela de Urgência ou Evidência tenha sido condicionada à realização de depósito judicial; e d) com*

*ajuizamento de demanda judicial, na qual a Tutela de Urgência ou Evidência tenha sido concedida após 27.3.2017.*

*40. Em relação às demandas transitadas em julgado com decisão favorável ao contribuinte, eventual modificação está sujeita à análise individual (caso a caso), mediante utilização, quando possível, da via processual adequada.*

A solução das demandas relativas ao tema, portanto, comporta três caminhos distintos:

**1. Incidência da tese firmada apenas a partir da publicação do acórdão que julgou o Tema 986.**

Aplicável aos consumidores que, até 27/03/2017, foram beneficiados por decisões que tenham deferido a antecipação de tutela, desde que as decisões provisórias se encontrem ainda vigentes para, independentemente de depósito judicial, autorizar o recolhimento do ICMS sem a inclusão da TUST/TUSD na base de cálculo.

**2. Incidência imediata da tese firmada.**

Aplicável a contribuintes (I) sem ajuizamento de demanda judicial; (II) com ajuizamento de demanda judicial, mas na qual inexistia tutela de urgência ou de evidência (ou cuja tutela outrora concedida não mais se encontre vigente, por ter sido cassada ou reformada); (III) com ajuizamento de demanda judicial, na qual a tutela de urgência ou evidência tenha sido condicionada à realização de depósito judicial; e (IV) com ajuizamento de demanda judicial, na qual a tutela de urgência ou evidência tenha sido concedida após 27/03/2017.

**3. Incidência da tese condicionada a eventual modificação de coisa julgada.**

Aplicável a contribuintes que obtiveram decisão judicial favorável transitada em julgado, cuja eventual modificação está sujeita a análise individual mediante utilização da via processual adequada.

No caso sob análise, não houve deferimento de tutela provisória. A autora, portanto, se enquadra na hipótese 2.II do esquema supracitado, sendo o caso de incidência imediata da tese firmada.

Assim, a conclusão que impera neste caso é que a autora não está dispensada de recolher o ICMS com a inclusão da TUSD e TUST na base de cálculo. A improcedência, portanto, é medida de rigor.

Ante o exposto, pelo meu voto, **NEGA-SE PROVIMENTO À APELAÇÃO.**

Ante o trabalho adicional em fase recursal, os honorários advocatícios devidos pela parte apelante ficam majorados para 20% sobre o valor atualizado da causa, com base no art. 85, § 11, do CPC, ressalvado o disposto no artigo 98, § 3º do CPC, ante a gratuidade concedida.

Considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, à luz do entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça quanto à desnecessidade da citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida (EDROMS 18205 / SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ 08.05.2006, p. 240).

**EDUARDO PRATAVIERA**  
*Relator*