



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000378330

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1037858-83.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO - FECOMERCIO SP, 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 CARLOS VILLEN (Presidente), PAULO GALIZIA E MARCELO SEMER.

São Paulo, 16 de abril de 2025.

ANTONIO CARLOS VILLEN

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº 501/25

10ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO Nº 1037858-83.2023.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO – 16ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA

APELANTE: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E
TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO - FECOMERCIO SP

APELADA: ESTADO DE SÃO PAULO

JUIZ: MARCIO FERRAZ NUNES

ICMS. Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária cumulada com pedido de repetição do indébito. Energia elétrica. Incidência sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST. ICMS que tem como fato gerador “operações relativas a energia elétrica”. Base de cálculo que corresponde ao preço praticado na operação final. Art. 9º, §1º, II, da Lei Complementar nº 87/1996. Dadas as peculiaridades pertinentes ao fornecimento da energia elétrica, não se cogita do seu transporte ou armazenamento. Impossibilidade de segregar a operação em etapas distintas para fins de cobrança do imposto. Tarifas que, portanto, integram a base tributável do ICMS. Precedentes deste Tribunal. Entendimento que está em consonância com a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema nº 986 (j. 13.03.2024). Inciso X, do art. 3º, da Lei Complementar nº 87/1996, acrescentado pela Lei Complementar nº 194/2022, suspenso por força de medida cautelar proferida na ADI nº 7195. Sentença que denegou a ordem. Recurso não provido.

Trata-se de mandado de segurança impetrado pela FECOMÉRCIO-SP, ora apelante, que pleiteia a concessão da ordem que assegure o reconhecimento da inexigibilidade do ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST.

A r. sentença denegou a segurança (fls. 149/148).

A impetrante apelou (fls. 156/163). Sustenta, em síntese, que a tese firmada no julgamento do Tema 986/STJ foi superada, pois a Lei Complementar nº 194/2022 acrescentou o inciso X ao artigo 3º da Lei Complementar nº 87/1996, o qual dispõe que o ICMS não incide sobre os serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica. Assevera que, a despeito da suspensão do dispositivo determinada pela medida cautelar deferida na ADI nº 7195, a questão ainda será decidida pelo STF, de modo que é incabível a aplicação da tese firmada pelo STJ. Afirma que as atividades de transmissão e distribuição de energia elétrica, remuneradas pela TUST e pela TUSD, não se subsumem à hipótese de incidência do ICMS, nos termos do teor do inciso II do art. 155 da CF, na medida em que não implicam circulação de mercadoria. Alega que tais serviços consistem em atividades-meio, ou seja, apenas viabilizam que a energia elétrica esteja ao alcance do consumidor final, mas não representam, por si só, transmissão de propriedade. Argumenta que as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição configuram meros encargos pelo uso da infraestrutura, não podendo ser considerados parte da base de cálculo do imposto. Acrescenta que a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS afronta os princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional e, portanto, não pode ser considerada definitiva, a despeito da recente decisão do C. STJ. Pede o provimento do recurso para que seja concedida a ordem ou, caso diverso o entendimento do Tribunal, se aguarde o julgamento de mérito, pelo STF, da ADI 7195.

Recurso tempestivo e respondido (fls. 171/175).

É O RELATÓRIO.

A r. sentença não comporta reforma.

O fornecimento de energia elétrica não deve ser equiparado a transporte de mercadoria física, uma vez que, na verdade, o que ocorre é, simplificadaamente, a geração permanente de corrente elétrica, na forma de tensão, por meio do agitação de elétrons contidos nos próprios materiais condutores. Ela não se armazena nem é transportada. Não é por outra razão que o ordenamento jurídico atribuiu à energia a condição de bem incorpóreo móvel (art. 83, I, do Código Civil), ficção que melhor permite inserir tal fenômeno no mundo jurídico.

A Constituição Federal, ao delimitar a competência dos Estados para a instituição do ICMS, não deixa dúvida de que ele incide sobre “*operações relativas à energia elétrica*”:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos 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;

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (grifei).

O art. 9º, §1º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, com redação igual ao art. 34, §9º, do ADCT, estabelece que “[são responsáveis as] *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” (grifei).

Dos dispositivos transcritos acima se extrai que a base de cálculo do imposto é o preço cobrado do consumidor final, momento em que a energia é consumida. Dessa forma, inarredável a conclusão de que nele se incluem todos os custos e encargos relativos à geração da energia, inclusive TUST e TUSD.

Nem se alegue que as tarifas de transmissão e distribuição são custos de serviços relativos a operações anteriores. As características inerentes ao fornecimento da energia elétrica não permitem a sua segregação em etapas distintas para fins de incidência do imposto. A energia está, ao mesmo tempo, disponível em toda a rede pública, de modo que não há como identificar seu deslocamento. O fornecimento de energia elétrica corresponde, na verdade, a um serviço complexo, dentro do qual se inserem, como fases dependentes entre si, a transmissão e a distribuição. A esse respeito, vale transcrever os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade).

Logo, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo de energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final.

O elo existente entre usina geradora e distribuidora não

tipifica, para fins fiscais, *operação autônoma* de circulação de energia elétrica. É, na verdade, o *meio necessário* à prestação de um único serviço público, ao consumidor final, abrindo espaço à cobrança, junto a este, de um único ICMS.

(...)

Não se desconhece que cada etapa deste *iter* acrescenta riquezas novas, isto é, aumenta o *custo* da energia elétrica fornecida ao consumidor final. Mas isto só repercute na base de cálculo do ICMS, que será, a teor do dispositivo transitório em exame, o *preço então praticado na operação final*.

(ICMS. São Paulo: Malheiros, 2007, 12ª ed., p. 243/244).

Saliente-se que a decomposição do preço final da operação é relevante apenas para os agentes que operam no mercado livre de contratação de energia. No caso do autor, que é consumidor cativo e está inserido no ambiente de contratação regulada, nem sequer seria necessário o desmembramento das tarifas como realizado na conta de luz.

Não vislumbro violação ao conteúdo da Súmula 166 do STJ, uma vez que não se trata de simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular. Além de ser inadequada a noção de que a energia é transportada pelo sistema, deve-se considerar que a geração, transmissão e distribuição de energia são realizadas por empresas distintas. Nesse sentido, é oportuno transcrever trecho do voto proferido pelo Des. Luis Francisco Cortez, ao julgar caso idêntico:

Não há tributação em cada fase exatamente por conta das características próprias do fornecimento de energia elétrica, logo, não se considera “deslocamento” se a “mercadoria” está, ao mesmo tempo, disponível em todos os pontos do sistema elétrico, ainda que sob formas distintas.

A posição adotada pelo STJ pressupõe, então, que a cada etapa temos um deslocamento de mercadoria, o que não corresponde a circulação jurídica de mercadoria (nos termos

da Sumula 166) e, por conseguinte, custos decorrentes daquele “deslocamento” não podem integrar a base de cálculo do ICMS.

Respeitado tal entendimento, o que se sustenta é que não há “deslocamento”, mas operação complexa com custos agregados ao longo da sua formação; operação que é uma do ponto de vista do consumidor final e da legislação, Assim, o preço de todas as etapas da operação complexa compõe o seu custo final e integra a base de cálculo do ICMS, nos termos da legislação.

A operação mercantil é tributada somente no momento do consumo da energia e sua base de cálculo é o custo total da operação.

Disso tudo se conclui que os encargos relativos à transmissão (TUST) e distribuição (TUSD) da energia elétrica devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS incidente sobre a operação de fornecimento de energia elétrica.

O Superior Tribunal de Justiça apreciou a controvérsia no âmbito dos Recursos Especiais nº 1.692.023/MT, 1.699.851/TO, 1.734.902/SP e 1.734.946/SP – afetados para julgamento sob o Tema nº 986 – e fixou a seguinte tese jurídica: “*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.*” (j. 13.03.2024; DJe 29.05.2024).

Verifica-se que os fundamentos anteriormente expendidos estão em consonância com a orientação firmada pelo STJ, a qual é de observância obrigatória, nos termos do disposto no art. 927, inciso III, do

Código de Processo Civil. Vale consignar, aliás, que referido entendimento já era adotado por esta 10ª Câmara anteriormente ao julgamento daquele tema, cumprindo mencionar, em igual sentido, os seguintes precedentes: Ap. 1007321-26.2016.8.26.0223, Rel. Des. Aguilar Cortez, j. 06.02.2017; Ap. nº 1012747-69.2016.8.26.0562, Rel. Des. Torres de Carvalho, j. 12.12.2016; AI nº 2179191-15.2016.8.26.0000, Rel. Des. Marcelo Semer, 10ª Câmara de Direito Público, j. 05.12.2016; AI nº 2228299-13.2016.8.26.0000, Rel. Des. Paulo Galizia, j. 05.12.2016. E, mais recentemente, após o julgamento do Tema nº 986: Ap. 1058200-62.2016.8.26.0053, Rel. Des. Teresa Ramos Marques, de que participei como Terceiro Juiz, j. 02.07.2024.

Também no mesmo sentido, os seguintes precedentes deste Tribunal, sendo os dois últimos posteriores ao julgamento daquele tema: Ap. 1020781-33.2016.8.26.0562, Rel. Des. Danilo Panizza, 1ª Câmara de Direito Público, j. 07.12.2016; Ap. 1008297-33.2016.8.26.0223, Rel. Des. Luis Francisco Aguilar Cortez, 1ª Câmara de Direito Público; Ap. 1015478-38.2016.8.26.0562, Rel. Des. Marcos Pimentel Tamassia, 1ª Câmara de Direito Público, j. 22.11.2016; AI nº 2177342-08.2016.8.26.0000, Rel. Des. Rubens Rihl, 1ª Câmara de Direito Público, j. 22.11.2016; Ap. 1014786-14.2016.8.26.0344, Rel. Percival Nogueira, 8ª Câmara de Direito Público, j. 02.07.2024 e Ap. 1014833-84.2021.8.26.0223, Rel. Maria Laura Tavares, 5ª Câmara de Direito Público, j. 01.07.2024.

Por fim, cabe apenas registrar que o Superior Tribunal de Justiça modulou os efeitos daquela decisão para “*autorizar o recolhimento do ICMS sem a inclusão da TUST/TUSD na base de cálculo*” – até a data de publicação do acórdão de julgamento - nos casos em que o afastamento daquelas tarifas tenha sido assegurado pela concessão de tutela de urgência ou de evidência em decisão proferida até 27.3.2017 (data de publicação do

acórdão de julgamento do REsp 1.163.020/RS – “*que promoveu mudança na jurisprudência da Primeira Turma*”). No caso dos autos, o mandado de segurança foi impetrado apenas em 2023 – posteriormente àquela data – e, ademais, não houve concessão de tutela provisória. Por isso, inaplicável a ressalva estabelecida na modulação de efeitos da decisão.

Não custa salientar que a Lei Complementar nº 194/2022 acrescentou o inciso X ao artigo 3º da Lei Complementar nº 87/1996 – Lei Kandir – para dispor que o ICMS não incide sobre os “*serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica*”. No entanto, como observado pela própria apelante, referido dispositivo está suspenso por força de medida cautelar deferida na ADI nº 7195, a qual foi ratificada por maioria dos Ministros do STF, nos seguintes termos: “*O Tribunal, por maioria, ratificou a tutela cautelar concedida 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 do mérito desta ação direta, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro André Mendonça. O Ministro Gilmar Mendes acompanhou o Relator com ressalvas. Plenário, Sessão Virtual de 24.2.2023 a 3.3.2023.*”. Vale registrar que, no julgamento do Tema nº 956, o Supremo Tribunal Federal já havia fixado a tese de que “*é infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa a inclusão dos valores pagos a título de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica.*”. Disso se conclui que é aplicável a tese firmada no julgamento do Tema nº 986/STJ. Ressalte-se, ainda, que não houve determinação de suspensão de processos no âmbito daquela ADI. Por isso, é também improcedente a pretensão da impetrante de suspensão do processo até o julgamento da referida ação.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Correta, por tudo isso, a denegação da segurança.

Pelo meu voto, nego provimento ao recurso.

ANTONIO CARLOS VILLEN
RELATOR