

A. I. N° - 297515.0003/23-4  
AUTUADO - BRASKEM S.A.  
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e JOSÉ ELMANO TAVARES LINS  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 04/06/2024

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0092-03/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PAGAMENTO DO TRIBUTO EFETUADO A MENOS. O ICMS no regime de tributação monofásica é incompatível com o regime geral de apuração do imposto, e não é permitida a apropriação de créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de Gasolina A e EAC. Infração comprovada, de acordo com o levantamento fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 22/12/2023, refere-se à exigência de R\$ 76.974.732,13 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 03.01.01: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, nos meses de agosto e setembro de 2023.

Consta na Descrição dos Fatos: “O contribuinte não realizou o pagamento do ICMS referente as operações de venda de gasolina sob o regime monofásico de apuração, destinadas ao estado da Bahia. Procedendo lançamento a débito destes valores como ajuste na apuração do ICMS a recolher sob o título de “compensação do ICMS monofásico”. Portanto compensou o valor devido com os créditos de ICMS apurados no mesmo período. O que não é permitido pela legislação vigente. O regime de apuração do ICMS monofásico conforme determina o Convênio ICMS 15 de 31 de março de 2023, em sua Cláusula Primeira, que o ICMS incide uma única vez qualquer que seja a sua finalidade, nas operações, ainda que iniciadas no exterior, com gasolina e etanol anidro combustível. Na Cláusula décima sétima em face das características do regime de tributação monofásica, incompatível com o regime geral de apuração do imposto, fica vedada a apropriação de créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de Gasolina A e EAC qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos. Também a Lei Complementar 192/22 em seu artigo 2º determina que o ICMS incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade, nas operações com gasolina. Em anexo o arquivo “Ajustes Apuração ICMS Monofásico” com o seguinte demonstrativo: Demonstrativo dos ajustes na apuração do ICMS Monofásico meses de agosto e setembro 2023”.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 12 a 37 do PAF. Informa que é pessoa jurídica de direito privado e conforme se denota de seus documentos societários, se dedica, dentre outras atividades, à fabricação, comércio, importação e exportação de produtos químicos e petroquímicos; produção, distribuição e comercialização de utilidades; produção, distribuição e comercialização de energia elétrica; e fabricação, distribuição, comercialização, importação e exportação de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e outros derivados (Doc. 01).

Considerando as atividades desenvolvidas, está sujeito ao recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

Interestadual e Intermunicipal (“ICMS”), nas diversas Unidades Federadas em que realiza suas operações.

Afirma que na consecução de suas atividades, sempre diligenciou no sentido de bem cumprir suas obrigações perante o Poder Público, notadamente no tocante ao cumprimento das obrigações tributárias às quais está sujeito.

A despeito de todos os seus cuidados, foi cientificado da lavratura do Auto de Infração ora impugnado, que exige valores a título de ICMS (principal) e multa, além de acréscimos moratórios, sob a acusação de recolhimento a menos do ICMS devido ao Estado da Bahia, nos meses de agosto e setembro de 2023.

Em breve síntese, os Autuantes alegam que o recolhimento a menos do imposto teria ocorrido em decorrência da compensação de créditos de ICMS apurados na aquisição de insumos da produção do combustível (“Gasolina A”), com débitos cuja saída se sujeita ao regime tributário monofásico, em que a apropriação de crédito, no entendimento da Fiscalização, seria vedada pela legislação vigente.

Alega que a exigência imposta por meio do lançamento tributário impugnado não pode prosperar, devendo ser cancelada, em conformidade com o demonstrado nos tópicos a seguir.

Comenta sobre a tempestividade da defesa e suscita a nulidade do Auto de Infração, alegando deficiência da fundamentação legal adotada para justificar a acusação fiscal formulada e na descrição circunstanciada do fato punível, cerceamento de defesa do Contribuinte.

Diz que o Auto de Infração foi lavrado com a indicação de infringência aos artigos 24 a 26 da Lei (BA) nº 7.014/96 c/c artigo 305 do RICMS/BA, Decreto (BA) nº 13.780/2012, dispositivos esses que tratam, de forma geral, sobre a hipótese de lançamento, assim como sobre as regras que regem o pagamento e a compensação do imposto dentro da dinâmica da não cumulatividade do imposto (débito/ crédito), de forma que, por sua generalidade, sua indicação como dispositivos infringidos não refletem de forma específica a acusação formulada.

Exatamente por sua generalidade, alega que os dispositivos que embasam a autuação não convergem com a conduta descrita no relato da infração, que teria ensejado a lavratura do Auto de Infração em epígrafe.

Também alega que além da insuficiência da fundamentação legal do lançamento tributário, o relato da infração supostamente cometida não condiz com a infração que se busca imputar ao Impugnante.

Ressalta que é acusado de pagamento a menos do ICMS sob o regime monofásico, em função de ter realizado lançamentos a débito na apuração do imposto, sendo que na planilha que acompanhou a autuação indica-se como valor lançado os valores que representaram lançamentos a débito na apuração do ICMS.

Afirma que não há compatibilidade entre a conduta descrita pelos Autuantes que se referem a lançamentos realizados a título de débito na apuração, como “*Estornos de créditos*” e “*Outros débitos*”, que aumentaram a apuração do ICMS próprio, lançamentos específicos esses que não poderiam embasar acusação de pagamento a menos, nos moldes em que formulada no AI em discussão.

Entende que a ausência de indicação de dispositivo adequado da legislação estadual na fundamentação legal do AI e a deficiência na descrição circunstanciada do fato punível resultam em falta de segurança jurídica, e, por consequência, em vício de nulidade do AI lavrado, por violação ao quanto disposto no, já mencionado, artigo 142 do CTN.

Alega que resta caracterizada, assim, a nulidade do AI lavrado por vício material, com fundamento também em violação ao artigo 39, inciso III, do RPAF-BA, Decreto (BA) nº 7.629/99.

Assim, em razão das deficiências apontadas, de maneira a abalar a segurança do lançamento, pede que seja declarada a nulidade da autuação, por violação ao artigo 142 do CTN e artigo 39, do RPAF-BA, Decreto (BA) nº 7.629/99.

Sob esse aspecto, afirma que também é notória a necessidade de declaração de nulidade do AI para que não ocorra cerceamento de defesa, e possa defender-se de forma regular, como dispõe o artigo 18 do já mencionado RPAF, Decreto (BA) nº 7.629/99, que trata do processo administrativo estadual. Transcreve o art. 18, incisos I a IV do referido Regulamento.

Também alega que restaram afrontados três dos mais basilares princípios do ordenamento constitucional brasileiro, quais sejam, os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, assegurados em nossa Carta Magna, em seu artigo 5º.

Salienta que os Tribunais Administrativos, ao analisarem a questão da precariedade da acusação fiscal, vêm proferindo decisões favoráveis aos contribuintes. A título ilustrativo, destaca decisão proferida pelo Conselho de Fazenda desse Estado da Bahia, ACÓRDÃO CS Nº 0177-21/02.

Conclui que ante a ausência de itens essenciais do lançamento tributário, o AI em tela é nulo e, por esta razão, deve ser cancelado na sua totalidade, com o decorrente arquivamento do processo administrativo instaurado.

Quanto ao mérito, para que se afaste qualquer dúvida quanto a insubsistência da acusação fiscal, diz que é necessário tecer breves considerações sobre o regime de “tributação monofásica” do ICMS.

Diz que na “tributação monofásica” do ICMS há a “concentração” da tributação em determinada etapa da cadeia econômica da mercadoria, aplicando-se a majoração da alíquota aplicável com a desoneração das demais etapas subsequentes.

Explica: Diferentemente do que ocorre no regime da substituição tributária, por exemplo, situação em que o contribuinte substituto está obrigado a apuração e recolhimento do imposto relativo ao fato gerador por ele realizado e, também, à apuração e recolhimento – a partir de base de cálculo presumida - do ICMS devido em função de fatos geradores realizados por outros contribuintes, na tributação monofásica o contribuinte recolhe apenas o tributo em função do fato gerador por ele realizado, utilizando-se, porém, de uma alíquota majorada.

Afirma que no regime de substituição tributária, há apenas o deslocamento do momento e da responsabilidade pelo recolhimento do imposto, não sendo possível se falar em não incidência nas operações subsequentes, uma vez que tal regime de apuração tem por premissa a ocorrência, em ocasião futura, do fato gerador.

Na tributação monofásica, por sua vez, uma vez tributado o fato gerador realizado pelo contribuinte sujeito à tributação majorada, os fatos realizados pelos demais, são desonerados, o que, a rigor, corresponde a uma não incidência do tributo, conforme ilustração à fl. 21 do PAF.

No que concerne aos combustíveis e lubrificantes, diz que em 2001 foi promulgada a Emenda Constitucional (“EC”) nº 33, que trouxe a possibilidade de que o ICMS incida sobre a sua saída uma única vez. Transcreve as alterações do art. 155 da Constituição Federal e apresenta as principais características da “monofasia do ICMS”:

Cobrança única do imposto na saída dos combustíveis, seja qual for sua finalidade;

Possibilidade de utilização da alíquota *ad rem*, desde que uniformes em todo o país, sem necessidade de observação da anterioridade anual para sua alteração;

Definição das alíquotas mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal (“DF”) via Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”);

Não aplicação da imunidade prevista na saída interestadual de combustíveis no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88;

Para viabilização destas características caberá aos Estados, por meio do CONFAZ, a definição das medidas necessárias.

Comenta que não obstante a Emenda Constitucional em questão seja de 2001, foi apenas em 2022 que a Lei Complementar Federal (“LC”) nº 192/2022 veio definir a gasolina, o etanol anidro combustível, o diesel, o biodiesel e o GLP como combustíveis sujeitos ao regime monofásico.

Em razão da competência constitucional imposta para tanto, a LC nº 192/2022 para além de estabelecer a utilização da alíquota *ad rem*, definiu os contribuintes e o fato gerador do ICMS monofásico.

Registra que no âmbito do Estado da Bahia, a Lei (BA) nº 14.527/22, promoveu alterações na Lei (BA) nº 7.014/96, para o acréscimo do artigo 49-D, a saber:

“Art. 49-D. Fica instituído o regime de tributação monofásica do ICMS nas operações com combustíveis, de que trata a Lei Complementar Federal nº 192, de 11 de março de 2022, na forma e prazo definidos em convênio ICMS celebrado no âmbito do CONFAZ”.

Também registra que o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ estabeleceu as minúcias do regime monofásico por meio do Convênio ICMS nº 199/2022 (nas operações com diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural) e do Convênio ICMS nº 15/2023 (gasolina e etanol anidro combustível), mencionado no relato da infração.

Afirma que ambos os Convênios – recepcionados pela legislação da Bahia –, em grande parte, reproduziram os dispositivos da Constituição e da Lei Complementar, bem como detalharam os aspectos operacionais para apuração do ICMS monofásico.

Mais especificamente no que se refere ao Convênio ICMS nº 15/2023, este veio a ser recepcionado por meio da edição do Decreto (BA) nº 22.056/2023, e que teria suposto amparo nas disposições do artigo 49-D da Lei (BA) nº 7.014/96 acima transcrita.

Alega que em alguns dispositivos, os Convênios – notadamente o Convênio ICMS nº 15/2023, mencionado pelos Autuante em seu relato, de passagem, na tentativa de fundamentar a acusação fiscal - extrapolaram as determinações da lei federal e da legislação baiana (pautadas nos limites constitucionais definidos).

Diz que embora o Convênio ICMS nº 15, publicado em 06/04/2023, que versa sobre operações envolvendo gasolina e etanol anidro combustível (justamente em decorrência do artigo 49-D da Lei (BA) 7.014/96, redação dada pela (Lei (BA) nº 14.527/22) não tenha sido apropriadamente apontado no “enquadramento legal” do lançamento tributário impugnado (evidenciando o vício de nulidade já tratado nesta impugnação), ele é mencionado no relato da infração combatida, mais especificamente a sua Cláusula Décima Sétima, que reproduziu

Observa que a Cláusula Décima Sétima do Convênio nº 15/2023 veda a apropriação de créditos referentes as operações e prestações antecedentes à saída da “Gasolina A e EAC”, indicando a necessidade de estorno dos créditos, na proporção da saída de tais produtos. Logo, dispõe do que é inerente ao regime monofásico do ICMS: a impossibilidade de que os elos seguintes da cadeia econômica se apropriem do crédito vinculado à aquisição destas mercadorias, uma vez que a saída por eles realizadas será sem incidência do ICMS.

Diz que essa vedação é semelhante a observada no regime monofásico aplicável à contribuição ao PIS e da COFINS (tributos federais, mas que também adotam a não cumulatividade do imposto), em que é vedado aos demais participantes da cadeia comercial do produto a apropriação de créditos sobre a aquisição dos produtos incluídos no regime, tendo em vista sua saída realizada com alíquota zero das contribuições.

Acrescenta que a impossibilidade de que os revendedores (e não os fabricantes) dos produtos sujeitos ao regime monofásico não fizessem jus ao crédito do PIS/COFINS em relação a aquisição destes itens foi amplamente discutido pelo STJ, que sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.093).

Diz que o STJ fixou o entendimento de que não é possível a tomada do crédito relativo aos produtos adquiridos sob o regime monofásico quando destinados à revenda, uma vez que esta última operação não será tributada ou tributada à alíquota zero.

Apresenta o entendimento de que, embora a mencionada Cláusula Décima Sétima esteja em conformidade com o Texto Legal no que tange à vedação ao crédito aplicável aos revendedores, a interpretação fiscal que foi conferida quando da lavratura do AI ora impugnado é a de que ela afasta a possibilidade de que os produtores possam se apropriar do crédito decorrente da produção dos combustíveis (tal como realizado pelo Impugnante), o que, frisa, carece de fundamento jurídico, já que o regime de tributação monofásico é absolutamente compatível com a não cumulatividade impositiva ao ICMS.

Sobre o tema, registra que os artigos 19 e 20 da LC nº 87/96, dispõem expressamente sobre a necessidade de observância do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Também menciona que, nesse sentido, o artigo 28 da Lei (BA) nº 7.014/96 dispõe sobre a necessidade de observância da não cumulatividade do imposto no âmbito do Estado da Bahia é o mais nítido exemplo de violação à lei estadual.

Afirma que inexiste incompatibilidade entre a não cumulatividade do ICMS na cadeia econômica de cada insumo (princípio esse reproduzido na própria legislação baiana), e a incidência monofásica do tributo na saída do combustível da refinaria/produtora do combustível.

Entende que deve ser respeitado o regime não cumulativo nas etapas antecedentes de circulação econômica dos insumos, ativos e transporte até a unidade de produção, que continua integralmente plurifásica (e, portanto, exige que se admita o creditamento), com a incidência monofásica do ICMS sobre o combustível que será comercializado pela refinaria/produtora na sequência, tal como realizado pela Impugnante.

Sobre o mandatório respeito à regra da não cumulatividade mesmo nas hipóteses de incidência monofásica, cita a doutrina dos Professores Sacha Calmon Navarro Coelho e Mizabel Derzi.

Diz que a EC nº 33/2001 foi cuidadosa ao afastar os dispositivos constitucionais incompatíveis com o regime monofásico - incluindo aí não incidência na saída interestadual de combustíveis -, não fazendo qualquer menção ao direito de créditos pelo contribuinte sujeito ao regime monofásico.

A LC nº 192/2022 também não traz qualquer dispositivo quanto à eventual vedação aos créditos, corroborando, assim, o equívoco da lavratura do Auto de Infração ora impugnado, que buscou amparo na disposição da Cláusula Décima Sétima do Convênio ICMS nº 15/2023.

Destaca que o regime monofásico do imposto com o regime da substituição tributária são regimes incompatíveis e inconfundíveis e não se pode sustentar a equiparação entre os regimes monofásico do ICMS e o da substituição tributária com base no quanto disposto no parágrafo único da Cláusula Décima Segunda do Convênio CONFAZ nº 15/2023 (reproduzida também no Convênio CONFAZ nº 199/2022), ao prever que o ICMS apurado no regime monofásico deverá ser lançado na apuração do ICMS-ST.

Uma vez que o débito apurado no regime monofásico escriturado na apuração do ICMS-ST, cria-se um óbice instrumental para que o produtor/importador realize a compensação do imposto com os créditos referentes às aquisições realizadas pelo produtor/fabricante, lançados na apuração das operações próprias.

Também alega que o entendimento de que a distinção entre tais regimes é corroborado pelo fato de que para o destaque do imposto no documento fiscal e escrituração nas obrigações acessórias não são utilizados os campos e procedimentos relativos ao ICMS-ST, sendo criados Códigos de Situação Tributária (“CSTs”) e campos próprios no documento fiscal para os participantes da cadeia de combustíveis.

No documento fiscal, por exemplo, o valor do ICMS apurado no regime monofásico não é destacado no campo relativo ao ICMS-ST, mas sim no novo campo “Valor total do ICMS monofásico”, sendo ainda adicionados os seguintes CSTs:

- 02 – Tributação monofásica própria sobre combustíveis;
- 15 – Tributação monofásica própria e com responsabilidade pela retenção sobre combustíveis;
- 53 – Tributação monofásica sobre combustíveis com recolhimento diferido; e
- 61 – Tributação monofásica sobre combustíveis cobrada anteriormente.

Alega que o lançamento tributário ora impugnado, ao negar o direito de crédito sobre insumos ao produtor do combustível, acaba por violar as diretrizes que norteiam a apuração do ICMS, em especial o princípio da não-cumulatividade, o que enseja por si só o cancelamento da autuação.

Diz que outro aspecto importante evidencia a ilegalidade do lançamento fiscal em discussão, fundamentado na “suposta” vedação ao crédito de ICMS pelo produtor (com relação aos insumos que utiliza em seu processo produtivo).

Explica: A Cláusula Quarta do mesmo Convênio ICMS nº 15/2023 prevê que na importação de combustíveis, o fato gerador único do ICMS é o desembarço, sem que haja cobrança na saída subsequente.

Por esta sistemática, o importador de combustíveis não observará o efeito da cumulatividade do imposto, uma vez que nas etapas anteriores não houve incidência do ICMS. Por outro lado, para o produtor nacional que adquire insumos para produção do combustível, mantida a exigência fiscal tal como lançada, haverá incidência do imposto nas etapas anteriores sem possibilidade do crédito, tornando o produto nacional, inclusive, menos competitivo.

Entende que tal vedação faz com que não haja compatibilidade da interpretação adotada pelos Autuantes com o teor do artigo 152 da CF/88, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecerem diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Afirma que, nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que “*a isonomia tributária e a vedação constitucional à discriminação segundo a procedência ou o destino de bens e serviços tornam inválidas as distinções em razão do local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou em que produzida a mercadoria, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, se engendra tratamento diferenciado*” (ADI 3984, Min. Rel. Luiz Fux, DJE 23.09.2019).

Diz ser importante pontuar, ainda, que a produção de combustíveis não ocorre tão somente a partir atividade das refinarias de petróleo, das CPQs (“Centrais de matérias-primas petroquímicas”) ou dos Formuladores de Combustíveis. Ela é tão somente a etapa final do processo produtivo.

Para que se chegue ao processo de produção de combustíveis propriamente dito, informa que há uma importante cadeia anterior, em que são produzidos insumos, produtos intermediários, consumida energia, bem como realizado o transporte destes elementos, todas etapas sujeitas ao ICMS e que propiciam créditos aos agentes produtores (refinarias, CPQs e formuladores).

Destaca que ao concentrar a cobrança do imposto nos produtores de combustíveis como o Impugnante, o que se tem é a aplicação do regime monofásico a partir desta etapa. No entanto, em relação às etapas anteriores, o regime de tributação do imposto é o ordinário, sendo completamente descabida a vedação do crédito pelo Estado da Bahia. Esta inclusive é a sistemática observada no PIS e na COFINS. Cita CONSULTA COSIT Nº 184, DE 31 DE MAIO DE 2019.

Por todo o exposto, seja em razão de violar o princípio da não-cumulatividade respaldado na legislação complementar e estadual, seja em razão de não prestigiar a isonomia tributária, e,

inclusive, por representar violação ao artigo 1º do CTE/BA e dos artigos 1º e 2º do RPAF/BA que dispõem sobre a subsunção do processo administrativo fiscal e do contencioso estadual baiano às disposições da Constituição Federal e de Lei Complementar, bem como ao Princípio da Legalidade, entre outros, afirma que não subsiste a acusação fiscal formulada pelo AI impugnado, de maneira que deverá ser cancelado.

Alega que o Convênio CONFAZ ICMS jamais poderia restringir o conteúdo da não cumulatividade do ICMS previsto constitucionalmente, sendo que, na verdade, nem mesmo a lei complementar poderia afastar a não cumulatividade do ICMS prevista constitucionalmente. Cita ensinamento de Eduardo R. Botelho.

Conclui restar evidenciado que o Convênio ICMS nº 15/2023 – o qual vedaria o direito de crédito da Impugnante – é eivado de violação ao artigo 56 do Código Tributário do Estado da Bahia, que transcreveu.

Entende que a violação a tal dispositivo se evidencia a partir do momento que o Convênio aplicado não mais respeita a competência outorgada ao CONFAZ, adentrando matéria própria de lei complementar, motivo adicional a ensejar o cancelamento do Auto de Infração. Diz que a pertinência de tal fundamento se revela pelo fato de que a Cláusula Décima Sétima do Convênio 15/2023 é atualmente objeto de questionamento pelos contribuintes no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.397, que aguarda julgamento perante o STF, e cuja conclusão com relação a tal fundamento poderá vir a ser transposta para a presente discussão.

Em razão da acusação fiscal formulada pelos Autuantes de inadimplemento de ICMS, houve o lançamento de multa no patamar de 60% do imposto.

Alega que o dispositivo indicado como supostamente infringido não representa capitulação adequada a justificar a penalidade imposta, considerando que a escrituração realizada pelo estabelecimento autuado apontou os valores devidos a título de ICMS no regime monofásico, assim como os créditos a que faria jus pelas entradas (os quais foram simplesmente desconsiderados pelos Autuantes), sendo que, o recolhimento do imposto foi sim condizente com a escrituração da apuração do imposto realizada.

Entende que não há que se falar, no caso presente caso, em ausência de recolhimento do ICMS, de forma que, afastada a exigência do imposto, tampouco há que subsistir a exigência de toda e qualquer penalidade que lhe seja imputada, razão pela qual também deverá ser cancelado o Auto de Infração neste ponto.

Requer, caso assim entendam os Julgadores, a baixa dos autos em diligência para exame dos documentos acostados, tudo a melhor subsidiar o entendimento dos Julgadores Administrativos.

Esclarece, ainda, que permanece à inteira disposição para fornecimento de quaisquer outras informações e documentos adicionais, de forma a viabilizar a análise conjunta de seus livros, registros, controles, etc.

Diante de todo o exposto, requer seja a Impugnação julgada procedente, para que seja declarado nulo, ou ao menos, cancelado integralmente o Auto de Infração ora impugnado (imposto, multas de qualquer natureza, juros de mora e demais encargos), com o arquivamento do processo administrativo instaurado.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 128 a 129 dos autos. Diz que o Defendente alega que ocorreu deficiência da fundamentação legal para justificar a cobrança fiscal e na descrição do fato, consequentemente houve cerceamento de defesa. Os dispositivos que embasam a autuação não convergem com a conduta supostamente praticada, descrita no relato da infração. Não há compatibilidade entre a conduta descrita pelos Autuantes que se referem a lançamentos realizados a título de débito na apuração, como "*Estornos de créditos*" e "*Outros débitos*", que aumentaram a apuração do ICMS Próprio, lançamentos específicos esses que não poderiam embasar acusação de pagamento a menor.

O contribuinte pede a nulidade do AI lavrado por vício material, tendo como fundamento, violação ao artigo 39, inciso III, do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/99. Solicita a necessidade de declaração de nulidade do AI mencionando o que dispõe o artigo 18 do já mencionado Regulamento.

Registra que o Defendente faz diversas considerações sobre o Regime Monofásico e alega que o dispositivo indicado (artigo 42, inciso II, alínea "b", da Lei (BA) nº 7.014/96) como supostamente infringido, não representa capituloção adequada a justificar a penalidade imposta, considerando que a escrituração realizada pelo estabelecimento apontou os valores devidos a título de ICMS no regime monofásico, assim como os créditos a que fazia jus pelas entradas.

Menciona o entendimento do Autuado, de que não há que se falar, em ausência de recolhimento do ICMS, e tampouco há que subsistir a exigência de toda e qualquer penalidade que lhe seja imputada, razão pela qual deverá ser cancelado o AI neste ponto.

Quanto ao argumento de nulidade do auto em razão de deficiência na fundamentação legal, entende que se deve observar que no corpo da infração há descrição completa da legislação correlata, e também não há incompatibilidade entre os dispositivos citados. Lembra que o artigo 49-D institui o regime de tributação monofásico de que trata a Lei Complementar 192/22 na forma e prazos definidos pelos convênios celebrados pelo Estado da Bahia. Também afirma que não houve cerceamento de defesa, pois o contribuinte demonstrou o pleno entendimento da autuação na Impugnação apresentada.

Quanto à possibilidade de que seja mantida a não cumulatividade do ICMS, ressalta que a LC 192/22 em seu art. 1º determina a incidência única do ICMS dos combustíveis listados no seu art. 2º, portanto, o ICMS é monofásico, só é tributado em um único momento, não há o que se falar de cumulatividade pretérita ou para frente, se trata de um novo regime de tributação.

Reproduz a Cláusula décima sétima do Convênio 15/23:

"Em face das características do regime de tributação monofásica, incompatível com o regime geral de apuração do imposto, fica vedada a apropriação de créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de Gasolina A e EAC qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos."

Conclui que se trata de um novo regime de tributação onde inclusive é vedada a apropriação de créditos das operações antecedentes às saídas de gasolina. O contribuinte não poderia ter se creditado o valor do ICMS monofásico caracterizando falta de recolhimento do imposto.

Em relação a multa aplicada diz que foi correta, porque o Autuado deixou de recolher o ICMS monofásico entre outros valores a recolher do ICMS.

Após as considerações acima relatadas, informa que não houve alteração do valor histórico do Auto de Infração.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Vanderlei de Souza Júnior – OAB/SP – 329.012.

## VOTO

O Defendente suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando deficiência da fundamentação legal adotada para justificar a acusação fiscal formulada, na descrição circunstanciada do fato punível e cerceamento de defesa.

Disse que o Auto de Infração foi lavrado com a indicação de infringência aos artigos 24 a 26 da Lei (BA) nº 7.014/96 c/c artigo 305 do RICMS/BA, Decreto (BA) nº 13.780/2012, dispositivos esses que tratam, de forma geral, sobre a hipótese de lançamento, assim como sobre as regras que regem o pagamento e a compensação do ICMS dentro da dinâmica da não cumulatividade do imposto (débito/ crédito).

Alegou que os dispositivos que embasam a autuação não convergem com a conduta descrita no relato da infração.

Também alegou que além da insuficiência da fundamentação legal do lançamento tributário, o relato da infração supostamente cometida não condiz com a infração que se busca imputar ao Autuado.

Apresentou o entendimento de que a ausência de indicação de dispositivo adequado da legislação estadual na fundamentação legal do AI e a deficiência na descrição circunstanciada do fato punível resultam falta de segurança jurídica, e, por consequência, vício de nulidade do AI lavrado, por violação ao quanto disposto no artigo 142 do CTN.

Observo que no Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, a infração, destinado à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando fulcro da autuação. Ainda contém um campo denominado “descrição dos fatos”, que se destina à especificação das circunstâncias que envolvem os fatos apurados, ou seja, neste campo são informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que esclarecem os motivos da autuação fiscal complementando o enunciado principal constante no campo “infração”.

No presente Auto de Infração, consta na descrição dos fatos que o Autuado compensou o valor devido com os créditos de ICMS apurados no mesmo período, o que não é permitido pela legislação vigente, considerando que no regime de apuração do ICMS monofásico o ICMS incide uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, nas operações, ainda que iniciadas no exterior, com gasolina e etanol anidro combustível.

Também foi citado que de acordo com a Cláusula décima sétima do Convênio ICMS 15/2023, em face das características do regime de tributação monofásica, incompatível com o regime geral de apuração do imposto, fica vedada a apropriação de créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de Gasolina A e EAC (etanol anidro combustível) qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos.

Na Impugnação apresentada, o autuado afirmou que embora o Convênio ICMS nº 15, publicado em 06/04/2023, que versa sobre operações envolvendo gasolina e etanol anidro combustível (justamente em decorrência do artigo 49-D da Lei (BA) 7.014/96, redação dada pela (Lei (BA) nº 14.527/22) ele é mencionado no relato da infração combatida, mas especificamente a sua Cláusula Décima Sétima.

Constatou que essa afirmação revela que o Defendente entendeu a acusação fiscal, e a legislação constante na descrição dos fatos.

O Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

O presente Auto de Infração foi efetuado sob o comando de Ordem de Serviço, não se constatou motivo para se entender que houve cobrança em duplicidade, não se constatou qualquer prejuízo ao Defendente, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode perceber nas alegações defensivas, inexistindo presunção de fatos, e o Defendente tem condições

de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas na Impugnação apresentada.

Vale salientar, que não implicaria nulidade da autuação em caso de equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF-BA/99. A descrição dos fatos e dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração indicam que a autuação fiscal trata de ICMS Monofásico.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, se encontram os requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, estando definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

O Impugnante requer, caso assim entendam os Julgadores, a baixa dos autos em diligência para exame dos documentos acostados, tudo para melhor subsidiar o Julgamento Administrativo.

Fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal

Quanto ao mérito o presente Auto de Infração trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do referido tributo, nos meses de agosto e setembro de 2023.

De acordo com a Descrição dos Fatos, “o contribuinte não realizou o pagamento do ICMS referente as operações de venda de gasolina sob o regime monofásico de apuração, destinadas ao estado da Bahia. Procedendo lançamento a débito destes valores como ajuste na apuração do ICMS a recolher sob o título de “compensação do ICMS monofásico”. Portanto compensou o valor devido com os créditos de ICMS apurados no mesmo período, o que não é permitido pela legislação vigente”.

O Defendente alegou que, diferentemente do que ocorre no regime da substituição tributária, na tributação monofásica o contribuinte recolhe apenas o tributo em função do fato gerador por ele realizado, utilizando-se, porém, de uma alíquota majorada.

Observo que o regime de substituição tributária consiste na transferência de responsabilidade de um contribuinte para outro em relação ao um fato gerador do tributo que vai ocorrer posteriormente. É a chamada “substituição tributária para frente” ou progressiva.

O art. 150, § 7º da Constituição Federal estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Neste caso, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural. Em síntese, a substituição tributária pode ocorrer em três situações ou modalidades:

- a) substituição tributária por diferimento (postergação do lançamento e do pagamento do imposto);
- b) substituição tributária por retenção (o contribuinte que efetuar a venda fica obrigado a fazer a retenção do tributo que incidirá nas operações posteriores);
- c) antecipação tributária (o contribuinte faz o recolhimento antecipado do que incidirá nas operações que ainda realizará).

Por outro lado, para que seja efetivada a substituição tributária nas operações interestaduais é necessário que os estados celebrem acordos, que podem ser Convênios ou Protocolos. Neste caso, nas operações realizadas por contribuintes com mercadorias relacionadas em Convênios e Protocolos que instituírem a substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário das mercadorias, na condição de contribuinte substituto.

O Defendente não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal e demonstrou conhecimento quanto à matéria em questão. Disse que a Cláusula Décima Sétima do Convênio nº 15/2023 veda a apropriação de créditos referentes as operações e prestações antecedentes à saída da “Gasolina A e EAC”, indicando a necessidade de estorno dos créditos, na proporção da saída de tais produtos.

Apresentou o entendimento de que, embora a Cláusula Décima Sétima do Convênio nº 15/2023 esteja em conformidade com o Texto Legal no que tange à vedação ao crédito aplicável aos revendedores, a interpretação fiscal que foi conferida quando da lavratura do AI ora impugnado é a de que ela afasta a possibilidade de que os produtores possam se apropriar do crédito decorrente da produção dos combustíveis (tal como realizado pela Impugnante), o que, frisa, carece de fundamento jurídico, já que o regime de tributação monofásico é absolutamente compatível com a não cumulatividade impositiva ao ICMS.

Afirmou que inexiste incompatibilidade entre a não cumulatividade do ICMS na cadeia econômica de cada insumo (princípio esse reproduzido na própria legislação baiana), e a incidência monofásica do tributo na saída do combustível da refinaria/produtora do combustível.

No seu entendimento, deve ser respeitado o regime não cumulativo nas etapas antecedentes de circulação econômica dos insumos, ativos e transporte até a unidade de produção, que continua integralmente plurifásica (e, portanto, exige que se admita o creditamento), com a incidência monofásica do ICMS sobre o combustível que será comercializado pela refinaria/produtora na sequência, tal como realizado pelo Impugnante.

Observo que o Regime de Tributação Monofásica, estabelece a obrigatoriedade de o Contribuinte apurar antecipadamente o montante devido do tributo e efetuar o pagamento desse tributo “em lugar” do contribuinte final. Nesse caso, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo. A tributação incide diretamente no fabricante ou importador, e todos os demais componentes da cadeia de fornecimento ficam desobrigados de efetuar o pagamento do imposto.

Portanto, não comporta outros métodos elucidativos e não necessita de maiores esforços de interpretação para compreender como se deve calcular o ICMS no regime de tributação monofásica, incompatível com o regime geral de apuração do imposto, e não é permitida a apropriação de créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de Gasolina A e EAC (etanol anidro combustível).

Para melhor entendimento das condições estabelecidas na legislação, vale reproduzir dispositivos legais pertinentes à matéria aqui tratada.

#### Convênio ICMS 12/2023:

Dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com gasolina e etanol anidro combustível, nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e estabelece procedimentos para o controle, apuração, repasse e dedução do imposto.

Cláusula primeira O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, nas operações, ainda que iniciadas no exterior, com gasolina e etanol anidro combustível.

[...]

Cláusula décima sétima. Em face das características do regime de tributação monofásica, incompatível com o regime geral de apuração do imposto, fica vedada a apropriação de créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de Gasolina A e EAC qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos.

DECRETO N° 22.056 DE 29 DE MAIO DE 2023 (Publicado no Diário Oficial de 30/05/2023):

Recepciona o Convênio ICMS nº 15, de 31 de março de 2023, que dispõe sobre o regime de tributação monofásica do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS nas operações com combustíveis.

Art. 1º - Fica recepcionado o Convênio ICMS nº 15, de 31 de março de 2023, que dispõe sobre o regime de tributação monofásica do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS a ser aplicado nas operações com gasolina e etanol anidro combustível, instituído pelo art. 49-D da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 8º da Lei nº 14.527, de 21 de dezembro de 2022.

Lei nº 7.014/96:

Art. 49-D. Fica instituído o regime de tributação monofásica do ICMS nas operações com combustíveis, de que trata a Lei Complementar Federal nº 192, de 11 de março de 2022, na forma e prazo definidos em convênio ICMS celebrado no âmbito do CONFAZ.

O Defendente alegou, ainda, que o débito apurado no regime monofásico escriturado na apuração do ICMS-ST, cria-se um óbice instrumental para que o produtor/importador realize a compensação do imposto com os créditos referentes às aquisições realizadas pelo produtor/fabricante, lançados na apuração das operações próprias. Disse que o lançamento tributário ora impugnado, ao negar o direito de crédito sobre insumos ao produtor do combustível, acaba por violar as diretrizes que norteiam a apuração do ICMS, em especial o princípio da não-cumulatividade, o que impõe o cancelamento da autuação.

Vale salientar, que em relação ao lançamento, há uma dependência absoluta da atividade da Fiscalização à lei, de modo que não pode o Auditor Fiscal agir livremente, não pode dispensar o tributo, do mesmo modo que não pode cobrá-lo sem que seja devido ou exigí-lo de forma não prescrita na legislação. Portanto, o tributo é indisponível, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, e a Autoridade Administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível.

Por outro lado, este Órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

O Defendente concluiu que, seja em razão de violar o princípio da não-cumulatividade respaldado na legislação complementar e estadual, seja em razão de não prestigiar a isonomia tributária, e, inclusive, por representar violação ao artigo 1º do CTE/BA e dos artigos 1º e 2º do RPAF/BA que dispõem sobre a subsunção do processo administrativo fiscal e do contencioso estadual baiano às disposições da Constituição Federal e de Lei Complementar, bem como ao Princípio da Legalidade, entre outros, afirma que não subsiste a acusação fiscal formulada pelo AI impugnado, de maneira que deverá ser cancelado.

Não acato as alegações defensivas, considerando que, em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, em especial o RICMS-BA/2012 e a Lei 7.014/96, e o levantamento fiscal foi efetuado de acordo com os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, em dispositivos estabelecidos na legislação, mencionados neste voto.

Observo que a boa-fé do Defendente não é capaz de elidir a acusação fiscal considerando que, nos termos do artigo 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente. Neste caso, constitui infração relativa ao ICMS a inobservância

de qualquer disposição contida na legislação deste tributo e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente ou beneficiário, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

Entendo que está demonstrado o cometimento da infração imputada ao Autuado e a insuficiência de elementos probatórios acostados aos autos pela Defesa. Nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria tratada na autuação fiscal. Mantida a exigência fiscal do presente lançamento.

O Defendente contestou o lançamento da multa no patamar de 60% do imposto, alegando que o dispositivo indicado como supostamente infringido não representa caputulação adequada a justificar a penalidade imposta.

Em relação à multa, sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o percentual da multa (60%), conforme estabelece o art. 42, incisos II, “b” da Lei 7.014/96, e como já mencionado anteriormente, este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 297515.0003/23-4, lavrado contra **BRASKEM S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 76.974.732,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA