

A. I. N° - 269352.0002/24-4
AUTUADO - REFINARIA DE MATARIPE S.A.
AUTUANTE - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA E OUTROS
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/11/2025

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0211-04/25-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. INSUMOS ATRELADOS A PRODUÇÃO DE ITENS COM TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMBUSTÍVEIS. FALTA DE ESTORNO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As normas de manutenção de crédito previstas nos artigos 21, § 2º e 32, inciso II, da LC nº 87/96 e 312, § 3º, "b", do RICMS/BA, são aplicáveis ao regime de tributação plurifásico, não se adequando, destarte, ao regime monofásico de tributação. Assiste razão à autuada a alegação da desconsideração das devoluções de vendas tanto das saídas monofásicas, quanto das saídas totais, pelo fato de não ter se concretizado a operação de venda, tendo sido equívoco da Fiscalização a não inserção de seus dados no levantamento para embasamento da infração, além do estorno de créditos efetuados na apuração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ICMS, mediante Auto de Infração, lavrado em 31.05.2024, no valor histórico de R\$ 65.133.476,82 acrescido de multa, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - 001.002.100 - Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS MONOFÁSICO, com repercussão na obrigação principal, apurado no valor de R\$ 65.133.476,82, acrescido de multa de 60%. A empresa não procedeu aos estornos de crédito relativos às operações antecedentes às saídas de óleo diesel, GLP e gasolina, no período de 05/2023 a 12/2023, combustíveis incluídos no sistema monofásico de tributação, conforme Lei Complementar 192, de 11 de março de 2022 e em desacordo ao estabelecido na cláusula décima do capítulo VI dos convênios ICMS 199/22 e 15/23.

O contribuinte impugnou o lançamento às fls. 39/81, conforme transcrição abaixo, em resumo.

Em outras palavras, na ótica do fisco estadual, por serem aqueles combustíveis derivados do petróleo sujeitos ao ICMS monofásico, conforme LC 192/22 e, em vista da vedação do direito ao crédito, contida na cláusula sétima dos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023, deveria a IMPUGNANTE estornar os créditos relativos às aquisições de insumos, de maneira proporcional às respectivas saídas.

Pela interpretação do fisco estadual, não seria possível à IMPUGNANTE manter o crédito de ICMS sobre a aquisição de insumos tributados para posterior saída de combustíveis monofásicos, definidos na LC 192/22, sob o argumento de que a tributação monofásica na saída, supostamente, não se adequaria ao crédito dos insumos tributados, tendo as Secretarias de Fazenda dos Estados decidido, via CONFAZ, aquela vedação creditória - cláusula sétima dos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023.

Preliminarmente, na presente defesa, será demonstrada a impossibilidade de o fisco considerar as exportações das mercadorias monofásicas na composição de saídas para o cálculo da proporcionalidade em face de todas as saídas de produtos no período, tendo em vista dispositivos constitucionais e legais específicos prevendo a imunidade e desoneração destas operações de saída (exportações), com direito à manutenção do crédito sobre o imposto das operações

anteriores.

Ainda preliminarmente, serão demonstradas outras inadequações da autuação que merecem ser corrigidas por esta C. Junta de Julgamento Fiscal:

(i) a impossibilidade da glosa de créditos de ICMS sobre devoluções de vendas ou retorno por recusa do destinatário de produtos plurifásicos (desfazimento das vendas), que são aquelas com CFOPs 1.201, 1.410, 1.411, 2.201 e 2.202, situação ocorrida nos períodos de maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 2023, tendo em vista o direito à manutenção do crédito pelo fornecedor nos termos do art. 309, inciso VIII, do RICMS/BA) para anulação do débito relativo à operações de vendas anteriormente efetuada; e

(ii) a impossibilidade da consideração, no numerador e no denominador do fator de estorno, do valor das operações de venda de produtos monofásicos canceladas por devoluções devidamente escrituradas nos livros fiscais da IMPUGNANTE.

Além das questões preliminares sobre a impropriedade dos critérios considerados e os omitidos no levantamento fiscal, aquele entendimento de mérito sobre a exigência do estorno dos créditos é equivocado. A IMPUGNANTE tem o direito de manter aqueles créditos de ICMS, eis que manifestamente legítimos, com base nas disposições constitucionais e legais que estabelecem o regime da não-cumulatividade do ICMS.

Tal reconhecimento, frise-se desde logo, independe de qualquer análise de constitucionalidade da vedação contida na cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023, eis que, pela aplicação dos dispositivos constitucionais e legais, inclusive da legislação baiana, que preveem o direito ao crédito sobre estas operações, será possível concluir pelo direito da IMPUGNANTE em mantê-los. Além disso, será demonstrado que a vedação prevista naquela cláusula décima sétima, dos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023, não encontra amparo na legislação que rege a matéria.

Desde logo, observa-se que os Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23, sob o pretexto de incompatibilidade, daquilo o que denomina “*regime geral de apuração*”, com a sistemática monofásica prevista na LC 192/22, pretende inovar no ordenamento jurídico, instituindo um tributo diverso do ICMS e que não respeita o princípio da não-cumulatividade que permeia o ICMS.

Caso não se entenda pelo cancelamento do auto de infração, o que não se espera, demonstrar-se-á, em tópico subsidiário, a necessidade de excluir ou, ao menos, reduzir a multa de 60% aplicada sobre o valor do crédito não estornado, conforme jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal e dos E. Tribunais de Justiça Estaduais sobre o tema das multas impostas em exigências tributárias, em respeito aos princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco. É o que se passa a demonstrar.

PRELIMINARMENTE - IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES DOS COMBUSTÍVEIS MONOFÁSICOS NO CÁLCULO DA PROPORCIONALIDADE – REGRA CONSTITUCIONAL IMUNIZANTE ESPECÍFICA E DISPOSIÇÕES NAS LEGISLAÇÕES FEDERAL E ESTADUAL

Como exposto mais acima, a autuação está lastreada no que dispõe a cláusula décima sétima, dos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023. Vejamos a previsão:

Convênio ICMS nº 199/22: “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.”

Convênio ICMS nº 15/23: “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 Óleo Diesel A, B100, GLP e GLGN qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos.”

Para realizar o cálculo do estorno que alegadamente deveria ter sido realizado pela IMPUGNANTE

(vide planilha contida na mídia digital ao Doc. nº 02), a autoridade fiscal considerou, em proporção às saídas de todos os produtos, as vendas (saídas) internas, interestaduais, e EXPORTAÇÕES de óleo diesel, gasolina e GLP, apurando o percentual de estorno mensal para os meses de maio a dezembro de 2023.

A consideração das exportações (“C”) no numerador do índice de estorno inflou – indevidamente, como se verá – o valor do total de saídas de produtos monofásicos (“D”) que, no cálculo proporcional em relação ao total de saídas, considerando todos os produtos (“E”), alcançou um **percentual maior do estorno que, supostamente, deveria ter sido realizado** (“F”), na eventualidade de prevalecer o entendimento da fiscalização sobre o estorno.

Considerando a lógica da autuação, o percentual maior de estorno exigido (“F”), consequentemente, aumentou o valor final de estorno não realizado (“H”) e, naturalmente, elevou o montante total do principal objeto da autuação, chegando a R\$ 65.133.476,62:

Ocorre que a consideração das exportações no bojo das saídas dos combustíveis monofásicos envolvidos na autuação é totalmente incorreta, com a devida vénia.

Isso porque, o **artigo 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea ‘a’, da CF/88**, garante não só a imunidade das exportações ao ICMS, mas também assegura a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos ao imposto cobrado nas operações anteriores.

Constituição Federal:

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;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Isto significa que **(i)** por serem imunes, saídas relacionadas às exportações por si só não poderiam ser consideradas no cálculo da proporção de saída dos produtos monofásicos em relação ao total de saída de todos os tributos, e **(ii)** garante-se a manutenção dos créditos relacionados às entradas tributadas na proporção ao volume de exportações pelo exportador.

Como se verifica, a Constituição Federal garante a manutenção dos créditos sobre as operações antecedentes às exportações realizadas pelo contribuinte, motivo pelo qual, sendo tributadas pelo ICMS as entradas dos insumos no estabelecimento refinador da IMPUGNANTE (vide planilha de notas fiscais de entrada com os créditos tomados ao Doc. nº 02), não há que se falar em estorno proporcional dos créditos nesta situação.

As regras constitucionais específicas do ICMS monofásico dos combustíveis não dispõem sobre o tema de forma diversa da regra geral imunizante com garantia de manutenção e aproveitamento do crédito. Portanto, nem se diga que por se tratar de tributação monofásica, haveria um regramento especial/diverso, pois, como se verifica, efetivamente não há.

Além disto, o inciso XII do § 2º do artigo 155 da CF/88 outorgou à lei complementar, na alínea ‘f’, a competência de *“prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias”*.

Em regulamentação ao supramencionado dispositivo constitucional, o § 2º do artigo 21 e o artigo 32, inciso II, ambos da LC 87/97, são categóricos ao preverem o NÃO ESTORNO e a MANUTENÇÃO dos créditos sobre as operações antecedentes às exportações e as entradas de mercadorias para serem consumidas no processo de produção de mercadorias (refino dos combustíveis) destinadas

ao exterior.

LC 87/96:

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: (...)

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

(...)

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar: (...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior.”

Não há dúvida que o refino, realizado pelo estabelecimento da IMPUGNANTE, se trata de atividade industrial e, portanto, aplicável o mencionado inciso II do artigo 32 da LC 87/96. O CNAE 19.21-7-00, que constitui a atividade principal da IMPUGNANTE (vide Doc. nº 01), significa: “**Fabricação de produtos do refino de petróleo**”.

Em consonância com as normas hierarquicamente superiores, o art. 312, § 3º, “b”, do RICMS/BA excepciona das hipóteses de estorno de crédito as entradas de mercadorias para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados à exportação, nos seguintes termos:

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

(...)

§ 3º Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

I - às entradas:

a) de mercadorias destinadas a exportação direta ou indireta;

b) de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização e os respectivos serviços de transporte, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica, para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta;

Portanto, a metodologia adotada no lançamento viola disposição literal do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia que assegura a manutenção do crédito nas operações de exportação.

Por fim, **também preveem a desoneração do ICMS sobre exportações, sem distinção de mercadoria**, os artigos 3º, II, da LC 87/96 e 3º, II, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Reforçando a plena aplicabilidade das regras gerais imunizantes e garantidoras da manutenção dos créditos sobre as operações exteriores à exportação, a LC 192/22 não traz qualquer disposição diversa no caso de exportação. Evidentemente que, apesar de os Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23 não trazerem especificamente estas previsões, a aplicação é lógica em razão de serem normas hierarquicamente superiores e específicas para a situação em concreto, além de os referidos Convênios não disporem especificamente a consideração das exportações para fins de suas cláusulas décima sétima.

Desta forma, plenamente aplicáveis os comandos contidos no artigo 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea ‘a’, da CF/88, e, em exercício da competência constitucional outorgada, a LC 87/96 por meio do dos artigos artigo 21, § 2º, e 32, inciso II, sendo de rigor a exclusão das vendas dos produtos monofásicos realizadas pela IMPUGNANTE ao exterior do cálculo da proporcionalidade na presente autuação.

Uma vez retiradas as vendas ao exterior do cálculo proporcional realizado pela autuação, chega-se aos seguintes percentuais:

| MÊS | VENDAS INTERNAS PRODUTOS MONOFÁSICOS | VENDAS INTERESTADUAIS PRODUTOS MONOFÁSICOS | EXPORTAÇÕES PRODUTOS MONOFÁSICOS | (A) | (B) | (D) = (A) + (B) | (E) = (D) / (E) | (F) |
|--------|--|---|--|-----|-----|------------------|------------------|---------------------|
| | | | | | | | | % ESTORNO DEVIDO |
| mai/23 | 1.189.782.006,10 | 240.927.698,56 | | | | 1.430.709.704,66 | 4.258.642.725,67 | 33,60% |
| jun/23 | 1.490.284.916,24 | 790.272.892,81 | | | | 2.280.557.809,05 | 3.457.092.465,88 | 65,97% |
| jul/23 | 2.078.013.206,37 | 397.436.225,89 | | | | 2.475.449.432,26 | 3.991.853.361,15 | 62,01% |
| ago/23 | 2.445.964.851,13 | 783.962.052,25 | | | | 3.229.926.903,38 | 4.122.864.526,02 | 78,34% |
| set/23 | 2.349.913.439,32 | 530.752.940,81 | | | | 2.880.666.380,13 | 4.303.987.845,51 | 66,93% |
| out/23 | 2.403.587.829,84 | 719.348.728,76 | | | | 3.122.936.558,60 | 5.170.070.427,92 | 60,40% |
| nov/23 | 2.382.255.028,79 | 616.807.562,98 | | | | 2.999.062.591,77 | 4.348.216.994,96 | 68,97% |
| dez/23 | 2.361.830.489,87 | 845.223.288,68 | | | | 3.207.053.778,55 | 5.069.150.398,19 | 63,27% |

Uma vez adotados os percentuais acima, sem a consideração das exportações dos produtos monofásicos, o valor do principal da autuação deve, desde logo, ser reduzido dos R\$ 65.133.476,82 originalmente autuados para R\$ 63.396.659,98, conforme abaixo. Por conseguinte, devem ser excluídos da autuação a multa de 60% e os juros sobre tal montante.

| (G) | (H) = (F) x (G) | (I) | (J) = (H) - (I) | |
|---------------|-----------------|-----------|-----------------|---|
| | | | | CRÉDITOS APROVEITADOS NA EFD |
| 14.104.814,16 | 4.738.574,19 | 18.147,39 | 4.720.426,80 | ESTORNO DEVIDO CALCULADO |
| 13.685.085,32 | 9.027.709,99 | 21.826,10 | 9.005.883,89 | ESTORNO EFETUADO NA EFD-Apuração* |
| 12.738.698,61 | 7.899.589,84 | | 7.899.589,84 | VALOR ESTORNO NÃO REALIZADO |
| 11.636.013,88 | 9.115.864,48 | 44.553,58 | 9.071.310,90 | |
| 9.307.621,39 | 6.229.606,82 | 22.851,18 | 6.206.755,64 | |
| 11.191.669,44 | 6.760.231,63 | | 6.760.231,63 | |
| 17.952.006,53 | 12.381.900,74 | 42.731,45 | 12.339.169,29 | |
| 11.720.710,22 | 7.415.236,29 | 21.944,29 | 7.393.292,00 | |
| | | | | 63.396.659,98 |

*Energia Elétrica

Portanto, de rigor a exclusão das exportações dos produtos monofásicos do numerador do percentual de estorno/índice de estorno calculado pela autoridade fiscal, que foi utilizado para estornar os créditos apropriados nas entradas na proporção das saídas de produtos monofásicos sobre as saídas totais, assegurando-se a manutenção do crédito sobre as operações de exportação na forma do art. § 2º do artigo 21 e do artigo 32, inciso II, ambos da LC 87/97 e do art. 312, § 3º, “b”, do RICMS/BA, o que desde logo se requer. Desta forma, passa-se a expor os motivos para a manutenção do crédito e a ausência do estorno exigido no auto de infração.

IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DE CRÉDITOS DECORRENTES DE DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE PRODUTOS PLURIFÁSICOS, APROPRIADOS PELA IMPUGNANTE: ANULAÇÃO DOS DÉBITOS NAS SAÍDAS CUJAS VENDAS NÃO SE CONCRETIZARAM

Como visto anteriormente, no racional exposto pelo fisco na autuação, a IMPUGNANTE deveria, supostamente, ter estornado os créditos de ICMS sobre as entradas de insumos de maneira proporcional às saídas de produtos monofásicos em cada período.

Ocorre que, dentro do espectro das glosas creditórias realizadas pelo auditor fiscal, também foram glosados créditos apropriados sobre mercadorias de tributação plurifásica, em operações de entradas decorrentes de devoluções de vendas (desfazimento de vendas), que são objeto dos CFOPs 1.201, 1.410, 1.411, 2.201 e 2.202, situação ocorrida nos períodos de maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 2023, conforme tabela logo abaixo que agrupa por CFOP os documentos integrantes do Demonstrativo 05 – Lista de Créditos Aproveitados, na Aba “Memória _Créditos Aproveitados” (“Coluna N” – CFOP):

CFOP 1201 - Devolução de venda de produção do estabelecimento.

CFOP 1410 - Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária.

CFOP 1411 - Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

CFOP 2201 - Devolução de venda de produção do estabelecimento.

CFOP 2202 - Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

Como se verifica, dentro do total das glosas que compõem as saídas de mercadorias em geral, há a consideração de operações de devolução de mercadorias, cujos créditos foram apropriados para anular os débitos das respectivas saídas anteriores. Com isso, foram incluídos na glosa proporcional relativa à saída de produtos monofásicos créditos decorrentes de devoluções de mercadorias, cuja manutenção na autuação resultaria na absurda tributação parcial de VENDAS QUE NUNCA OCORRERAM, eis que o negócio jurídico foi desfeito pela devolução ou retorno de mercadorias não entregues.

O tratamento fiscal e contábil adequado para a situação é anular os efeitos decorrentes dos débitos ocorridos da saída anterior, em razão do desfazimento da venda, qual seja, dar entrada novamente da mercadoria no estabelecimento para, assim, recompor o estoque, bem como anular o lançamento a débito do imposto anterior, lançando o crédito. Assim, os efeitos fiscais e contábeis ficam anulados, como mencionado.

Exatamente nesta linha de raciocínio, o art. 309, inciso VIII, do RICMS/BA prevê o procedimento do lançamento do crédito do ICMS pelo estabelecimento que está recebendo a mercadoria em retorno, por decorrência do desfazimento da venda anterior; veja-se:

RICMS/BA:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

VIII - o valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, no período em que tiver ocorrido a sua entrada no estabelecimento, nos casos de devolução ou de retorno, no valor total ou parcial, conforme o caso;”

Portanto, o RICMS/BA prevê o lançamento a crédito do ICMS anteriormente debitado pelo estabelecimento que deu a saída e que, com a devolução, está dando entrada novamente na mesma mercadoria.

Para comprovar a regularidade destes lançamentos – ou seja, as saídas e posteriores entradas decorrentes das devoluções – envolvendo as mercadorias objeto das notas fiscais da relação mais acima colacionada, a IMPUGNANTE traz aos autos 02 (duas) notas de saída que correspondem a 02 (duas) notas de entrada dos períodos de maio/2023 (CFOP 1201) e de setembro/2023 (CFOP 1411).

Além das duas principais notas fiscais e da identificação das demais notas de devolução por CFOPs no demonstrativo Anexo 05, a Impugnante apresenta cópias dos DANFEs relativos às operações devolução indevidamente consideradas pela fiscalização para fins de proporcionalização do crédito vinculado às saídas de produtos monofásicos (Doc. nº 12).

Portanto, como se verifica, **de rigor a exclusão das glosas dos créditos sobre as notas fiscais envolvidas nas operações de devolução de vendas de CFOPs 1.201, 1.410, 1.411, 2.201 e 2.202, nos períodos de maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 2023**, uma vez que o direito ao crédito de ICMS, com o único fim de restabelecimento do *status quo* fiscal e contábil, está previsto no art. 309, inciso VIII, do RICMS/BA.

INDEVIDA DESCONSIDERAÇÃO DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SUBMETIDAS AO REGIME MONOFÁSICO – NECESSIDADE DE EXCUSÃO DOS VALORES PARA O CÁLCULO DO PERCENTUAL DE SUPOSTOS CRÉDITOS A SEREM ESTORNADOS

Independentemente do acolhimento das questões de mérito, fato é que o auditor fiscal, com a devida vénia, não considerou que determinadas operações de venda de produtos monofásicos nos períodos autuados foram canceladas e, por conseguinte, manteve os valores relacionados a tais operações no cálculo da proporcionalidade para determinar o valor do crédito de ICMS ser estornado.

Este aspecto, portanto, está diretamente relacionado ao tópico anterior, pois se houve a glosa de

créditos de insumos utilizados na produção de combustíveis cuja saída é submetida ao regime monofásico de tributação, ao mesmo tempo, deixou de considerar que as vendas canceladas não poderiam integrar a proporcionalidade que conduziu ao lançamento do crédito, em virtude da ausência do estorno que, supostamente, deveria ter sido realizado.

É dizer, houve operações de venda que não se concretizaram porque foram objeto de devolução, porém, mesmo assim, o auditor fiscal não se debruçou sobre as notas de devolução e aquelas operações de venda (não ocorridas) foram consideradas na composição do cálculo proporcional de saídas de produtos monofásicos para a exigência do estorno.

Com a devida vénia, merece reparo o trabalho fiscal, reitere-se, independentemente do acolhimento do mérito, para serem desconsideradas as notas fiscais de venda interna de produtos monofásicos que foram devolvidos, em razão do desfazimento da operação inicial de venda, pois a consideração daquelas notas de venda (canceladas) infla indevidamente o volume de operações das saídas monofásicas (no caso, internas) e aumentam a proporcionalidade de operações monofásicas x operações de saída de produtos em geral, o que, por consequência, acarreta indevida majoração do suposto crédito tributário autuado.

Esta situação ocorreu com a **não consideração da devolução de combustíveis monofásicos em operações sujeitas ao CFOP 1.661**: *"Devolução de venda de combustível ou lubrificante destinado à comercialização"*.

Além da mencionada ocorrência que, por si só, merece reparo, ainda há de se considerar um iminente e provável bis in idem na integração destas mercadorias que foram devolvidas dentro da composição de saídas monofásicas objeto da autuação.

Isto porque, se o produto monofásico antes vendido (mas cuja operação não se concretizou) foi devolvido à IMPUGNANTE em operação efetuada sob CFOP 1.661 e, assim, foi recomposto o estoque comercializável da IMPUGNANTE, é provável que tal volume de mercadoria monofásica (gasolina, óleo diesel ou GLP) possa ter sido posteriormente vendido e, tal venda, novamente (ou seja o mesmo volume), tenha sido somada ao valor das operações de saídas monofásicas que integram a autuação.

São 22 (vinte e duas) notas fiscais de devolução de vendas de combustíveis monofásicos, com CFOP 1.661, não consideradas na composição da autuação (Doc. nº 13).

As notas fiscais de saída interna (vendas) inicialmente realizadas pela IMPUGNANTE foram consideradas na planilha de glosa do fisco (AI 269352.0002.24-4 - 03_LISTA NOTAS DE SAIDA - PRODUTOS MONOFASICOS), porém a não concretização dessas vendas (devoluções de CFOP 1.661) não foram consideradas pelo fisco, merecendo correção o auto de infração combatido.

Considerando a presente situação posta na defesa, **ao menos, deve o processo ser baixado em diligência fiscal para que a D. Fiscalização verifique a correlação entre todas as notas fiscais de devolução de CFOP 1.661** (Doc. nº 13) e sua **correspondente nota fiscal de venda considerada na composição do cálculo das saídas internas de produtos monofásicos** (planilha 03_LISTA NOTAS DE SAIDA - PRODUTOS MONOFASICOS – aba “Saídas Internas Monof”), para, assim, esta D. Junta de Julgamento Fiscal tenha todos os subsídios necessários para a decisão de excluir os valores da composição da autuação. Mais adiante, no Tópico IV, detalha-se os quesitos para serem respondidos pela D. Fiscalização na diligência requerida.

MÉRITO – CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO -CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

A não cumulatividade do ICMS está prevista no artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88 e foi estabelecida pelo legislador constituinte originário de forma que a legislação infraconstitucional não pode lhe diminuir o alcance, conferir interpretação diversa ou restritiva.

A alínea “c”, do inciso XII, do art. 155, da Constituição Federal, determina, ainda, caber à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto - e não a Convênio - , *in verbis*:

Constituição Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

XII – cabe à lei complementar: (...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto.”

Sob o ponto de vista da legislação aplicável, mais adiante destrinchada, o ICMS, como tributo não-cumulativo, assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto devido o quantum cobrado nas operações anteriores, de modo que o crédito não está vinculado à mercadoria em si, mas sua manutenção está subordinada a existência de saídas tributadas.

O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal outorga competência à lei complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto e, nesse sentido, a LC nº 87/96, estrutura, através do mecanismo de abatimentos ou deduções relativas ao montante cobrado nas etapas econômicas anteriores

A apuração do ICMS devido é feita ao final de cada período, mediante confronto entre os débitos e os créditos correspondentes, de modo que somente devem ser objeto de estorno os créditos relacionados a saídas isentas ou não tributadas.

Portanto, estipula a legislação nacional, que o direito ao crédito do ICMS surge, no caso de mercadoria ou bem adquirido, no momento da entrada no estabelecimento do contribuinte e somente pode ser impedido nas hipóteses expressamente previstas na Constituição do Brasil ou na LC 87/96 – sendo que a LC deve expressa e irrestrita obediência aos ditames constitucionais. A LC 192/22, vale ressaltar, não veda e tampouco dispõe do direito ao crédito em questão de maneira diversa da LC 87/96.

Os artigos 20 e 21, da Lei Complementar nº 87/96 por seu turno, asseguram o direito ao crédito, excetuando somente os bens isentos ou não tributados ou aquelas mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Frise-se, desde logo, não se tratar da hipótese presente, em que os insumos adquiridos pela IMPUGNANTE são tributados, assim como suas saídas, conforme planilhas de apuração das entradas e créditos apropriados pela refinaria e colacionadas ao auto de infração (Doc. nº 02).

Dentre as restrições ao crédito e sua manutenção, portanto, não se encontram quaisquer outras que não as decorrentes de saídas isentas ou não-tributadas ou decorrentes de utilização da mercadoria em finalidade alheia. Também não se trata da situação presente, já que o óleo diesel, o GLP, e a gasolina, são produtos tributados pelo ICMS na saída realizada pela IMPUGNANTE.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a demonstrar a compatibilidade do regime monofásico dos combustíveis previstos na LC 192/22, com o “regime geral” de apuração.

A COMPATIBILIDADE DO REGIME MONOFÁSICO DE TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS (LC 192/22) COM O “REGIME GERAL” DE TRIBUTAÇÃO – AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL OU DISPOSIÇÃO DIVERSA, NA LC 192/22, AO DIREITO CREDITÓRIO PREVISTO NA CF/88, NA LC 87/96 E NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DA BAHIA

Extrai-se das razões da autuação, que a premissa do fisco baiano seria a de legitimidade da vedação de manutenção do crédito, contida na cláusula décima sétima, dos Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23, porque os combustíveis objeto da autuação – óleo diesel, GLP e gasolina – estão inseridos no regime monofásico estabelecido pela LC 192/22, conforme art. 2º, incisos I a III, Revejamos a acusação fiscal:

“Infração 01 - 001.002.100

Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS Monofásico, com repercussão na obrigação principal.

A empresa não procedeu aos estornos de crédito relativos às operações antecedentes às saídas de Óleo Diesel, GLP e Gasolina, no período de 05/2023 a 12/2023, combustíveis incluídos no sistema Monofásico de tributação, conforme Lei Complementar 192, de 11 de março de 2022, e em desacordo ao estabelecido na Cláusula Décima Sétima do Capítulo VI dos Convênios ICMS 199/22 e 15/23, transcritos abaixo: (...)

Portanto, é possível compreender que o fisco conclui pela incompatibilidade do creditamento do ICMS relativos às entradas de insumos – ainda que tributadas pelo imposto –, cujas saídas sejam de combustíveis sujeitos ao regime monofásico. Desta forma, sob a ótica das D. autoridades

fiscais, seria legítima a vedação prevista na cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23, o que implicaria, ao final, na obrigatoriedade de estorno do crédito.

Para demonstrar a compatibilidade do regime monofásico do ICMS sobre a saída dos combustíveis previstos no art. 2º, da LC 192/22, com o creditamento das entradas tributadas de insumos no estabelecimento de refino de petróleo da IMPUGNANTE, faz-se necessário analisar o regime de tributação estabelecido nos Convênios ICMS nºs 19/22 15/23, em face das normas contidas nas LCs nºs 87/96 (Lei Kandir) e 192/22, considerando o princípio da não-cumulatividade do ICMS preconizado pela Constituição do Brasil, especialmente no artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88.

Apesar de não estar expresso na fundamentação do auto de infração combatido, a justificativa da suposta incompatibilidade entre a monofásica e o regime geral de apuração residiria na necessidade de uniformidade do imposto, já que a alíquota estabelecida para o ICMS monofásico é *ad rem*.

Este entendimento foi externado pelo COMSEFAZ, no **Ofício nº 672/2022** (Doc. nº 14), indicando que a apropriação de créditos nas aquisições de insumos tributados “*traria disfuncionalidades na aplicação da monofásica*”, já que, de forma geral, os créditos, em seu valor e montantes, seriam diferentes entre os diversos competidores, e esta diferenciação entre os custos dos insumos e, por conseguinte do valor do crédito, afastaria o tributo monofásico da uniformidade que lhe é peculiar.

O COMSEFAZ conclui seu entendimento afirmando que não haveria violação ao princípio da não cumulatividade na vedação em questão, posto que este princípio somente se aplicaria a regimes plurifásicos de tributação. É necessário estabelecer premissas e considerações acerca da monofásica do ICMS no setor de combustíveis antes de prosseguir na análise da questão objeto da autuação.

O regime monofásico do ICMS para combustíveis foi instituído pela Emenda Constitucional nº 33/2001 e encontra-se previsto no art. 155, inciso XII, alínea “h”, e § 4º, inciso IV, alíneas “a” a “c”, da CF/88. Desde logo, frise-se que os dispositivos constitucionais não vedam o direito ao crédito em questão.

O regime monofásico foi implementado em virtude da aplicação do princípio da praticabilidade tributária, é dizer, visando facilitar a fiscalização e arrecadação do referido imposto e, por conseguinte, mitigou os casos de sonegação fiscal nos diversos elos da cadeia de comercialização dos combustíveis, garantido a neutralidade concorrencial tributária e a igualdade de condições entre os competidores.

As fraudes que vinham sendo perpetradas – ao menos de maneira mais acentuada – por devedores contumazes, ocorriam desde a apropriação indevida de créditos, até os denominados “passeios de notas fiscais”, na medida em que as alíquotas para saídas interestaduais, em muitos casos, são inferiores às alíquotas internas.

Com a sistemática monofásica, além de se garantir uma simplificação do sistema de tributação, mitigam-se os impactos decorrentes da sonegação sobre a concorrência, ao impedir o creditamento e concentrar a tributação no produtor e no importador.

Em regulamentação àquela previsão constitucional trazida pela EC nº 33/2001, sendo o ICMS sobre os combustíveis uma das principais fontes de arrecadação direta dos Estados e do Distrito Federal, foi editada a Lei Complementar nº 192/22 que, no artigo 2º, estabeleceu o seguinte:

Lei Complementar nº 192/22

“Art. 2º Os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS, qualquer que seja sua finalidade, são os seguintes:

I - gasolina e etanol anidro combustível;

II - diesel e biodiesel; e

III - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural.”

Em virtude do referido dispositivo legal, o CONFAZ editou os respectivos Convênio ICMS nºs 199/22 e 15/23, de modo a regulamentar o imposto monofásico. A produção de efeitos com o início da nova sistemática, para o óleo diesel e o GLP, ocorreu em 1º de maio de 2023 (Convênio ICMS 199/22), enquanto para a gasolina ocorreu em 1º de junho de 2023 (Convênio ICMS nº 15/23). Assim, o ICMS, antes submetido à sistemática da substituição tributária para aqueles combustíveis (regulamentada pelo Convênio ICMS 110/07), se tornaram monofásicos.

Essa concentração da tributação no início da cadeia de circulação jurídica faz pressupor que todas as demais saídas subsequentes do produto serão desoneradas, como ocorre, por exemplo, há tempos, em relação ao PIS/COFINS. É dizer, a tributação ocorrerá uma única vez, no primeiro elo da cadeia circulação.

Porém, esta sistemática não significa que as operações subsequentes sejam desconsideradas, mas sim, há o pressuposto da concentração da incidência do tributo em um único elo da cadeia de comercialização, de modo que os demais elos – distribuidores, TRRs e postos varejistas – tenham suas operações desoneradas, porém, consideradas as suas capacidades contributivas na formação da alíquota única incidente naquela primeira etapa de circulação da mercadoria.

Em decorrência disso e analisando o tema sob a ótica da aquisição de produtos para revenda, o C. Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema Repetitivo nº 1.093 decidiu que ao longo da cadeia de comercialização, sob a sistemática da incidência monofásica, não haveria que se falar em crédito e débito, afastando a aplicação do art. 17, da Lei nº 11.033/2004 para fins de creditamento e apenas reconhecendo a sua aplicabilidade para que os créditos de bens submetidos à tributação plurifásica pudessem ser mantidos.

Naquele *leading case*, o C. STJ analisou (i) a sob a ótica de empresas revendedoras – e não da aquisição de insumos, como ocorre no caso objeto da presente autuação –, bem como (ii) que a legislação do PIS/COFINS é expressa ao estabelecer limites ao direito de crédito e à não-cumulatividade – inclusive com o reconhecimento da possibilidade dessa limitação pelo legislador ordinário, cf. Tema 756, da Repercussão Geral –, porém (iii) para o caso do ICMS, diferentemente, a não cumulatividade decorre do texto constitucional e somente admite as restrições ali previstas, de maneira que não podem o legislador ordinário ou os Estados Federativos estabelecer limitações de quaisquer espécies.

De toda forma, o STJ, ao julgar o Tema 1.093, concluiu que a monofásica e o princípio da não cumulatividade não são incompatíveis, o que contraria a premissa adotada pelo CONFAZ na redação da cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23. E, por conseguinte, o entendimento, adotado pela D. Fiscalização no caso concreto.

Tema Repetitivo nº 1.093/STJ:

“4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.”

Ademais, a saída de bens sob o regime monofásico, por si só, não mantém relação direta com o direito aos créditos nas entradas dos insumos a serem utilizados no processo produtivo, até porque os insumos são submetidos ao regime plurifásico e, considerando que a saída subsequente não é isenta ou não tributada, conferem direito de crédito, em virtude da aplicação do princípio da não-cumulatividade e, portanto, a premissa adotada pela autoridade fiscal na autuação é equivocada.

Vale ressaltar que todos os insumos adquiridos pela IMPUGNANTE para a produção daqueles combustíveis objeto da autuação – além de outros produtos resultantes do refino – foram efetivamente tributados na entrada, em muitos dos casos PELO PRÓPRIO ESTADO DA BAHIA.

Conforme planilha denominada “Lista de Créditos Aproveitados” anexa ao auto de infração combatido (vide Doc. nº 02), os insumos adquiridos foram diversos e todos aplicados à atividade produtiva do estabelecimento da IMPUGNANTE: gás natural seco e natural, aditivos, produtos

químicos, marcadores, catalisadores, energia elétrica, dentre outros. Acosta-se algumas notas fiscais por amostragem a esta defesa, pelas quais é possível confirmar o destaque do imposto na nota fiscal de entrada (Doc. nº 15).

Por amostragem, a nota fiscal 3.742, relativa à entrada de gás natural combustível em agosto de 2023, com o destaque do ICMS, e a nota fiscal nº 5.426, referente a aquisição de gás natural seco em dezembro de 2023, igualmente com destaque do imposto.

Uma vez exposta mais acima a perfeita compatibilidade do regime geral de apuração com o ICMS monofásico – eis que o próprio Estado da Bahia não alterou o regime de apuração da IMPUGNANTE com a instituição do ICMS monofásico –, há de se reconhecer o direito da IMPUGNANTE a manter os créditos tomados, mediante a aplicação dos dispositivos constitucionais e legais expostos, cancelando-se o auto de infração.

A IMPROPRIEDADE DA VEDAÇÃO CREDITÓRIA NA CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA DOS CONVÊNIOS ICMS N°S 199/22 E 15/23 – NECESSÁRIO RECONHECER O DIREITO AO CRÉDITO PELOS DISPOSITIVOS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS – A CF/88 RESERVA À LEI COMPLEMENTAR A COMPETÊNCIA DE REGULAR A NÃO-CUMULATIVIDADE

Como exposto nas razões da autuação, a cláusula décima sétima dos Convênios ICMS n°s 199/22 e 15/23 prevê a vedação da apropriação de créditos sobre operações *antercedentes* às saídas de óleo diesel, GLP e gasolina, dentre outros, exigindo que o contribuinte promova o estorno proporcional às saídas dos produtos.

Convênios ICMS n°s 199/22 e 15/23:

“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 Óleo Diesel A, B100, GLP e GLGN qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos.”

No tópico anterior, a IMPUGNANTE demonstrou serem compatíveis os regimes **(i)** monofásico de tributação dos combustíveis monofásicos, nas saídas pelos produtores de combustíveis, com **(ii)** as entradas de insumos tributados, com base nas regras da não-cumulatividade. Isto afasta a premissa do sublinhado no início do texto da cláusula.

Ora, como se verifica, não poderia a autuação considerar uma regra de Convênio que não esteja alinhada com a competência constitucionalmente definida. Ou seja, Convênios não possuem competência para disciplinar sobre a não-cumulatividade, tal como fez a cláusula décima sétima dos Convênios ICMS n°s 199/22 e 15/23, tendo a Constituição Federal reservado esta competência à lei complementar.

Neste sentido, como visto anteriormente nesta defesa, além de a Constituição Federal garantir a apuração não-cumulativa por meio do inciso I do § 2º do art. 155, a qual está regulamentada na LC 87/96 e prevê o direito ao crédito em questão, o próprio constituinte estabelece qual o instrumento legal apto a disciplinar a questão, definindo a lei complementar para tanto, e não um acordo entre os Estados. Justamente, os artigos 19 e 20, § 1º, da LC 87/96, preveem o direito ao crédito de ICMS ao disciplinarem a norma geral não-cumulativa prevista na Constituição Federal.

Conforme também exposto anteriormente, a situação presente não se adequa às vedações contidas no § 1º do art. 20 da LC 87/96, concluindo-se pelo legítimo direito creditório da IMPUGNANTE, uma vez serem os insumos entrados no estabelecimento refinador devidamente tributados e destinados à atividade produtiva da IMPUGNANTE.

Portanto, a autuação merece ser integralmente cancelada mediante a aplicação dos dispositivos constitucionais e legais incidentes à espécie e que reconhecem o direito ao crédito do imposto sobre as entradas tributadas de insumos, não podendo ser considerada a vedação isolada e desalinhada das disposições legais e constitucionais nos Convênios ICMS n°s 199/22 e 15/23.

BAIXA EM DILIGÊNCIA FISCAL – CONFERÊNCIA DA CORRELAÇÃO ENTRE AS NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS (DEFAZIMENTO DAS VENDAS) E DAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS DE VENDA INTERNA

Conforme exposto no tópico III.1.3, a autoridade fiscal não considerou as devoluções de venda de combustíveis monofásicos (óleo diesel, gasolina e GLP) em operações sujeitas ao CFOP 1.661, as quais compõem 22 (vinte e duas) notas fiscais com esta ocorrência de devolução (vide Doc. nº 13), o que conduziu à majoração indevida do valor das saídas de produtos monofásicos adotado para cálculo da proporcionalidade.

Com fundamento no art. 145, parágrafo único, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), a IMPUGNANTE apresenta os **quesitos da diligência fiscal** requerida:

- (i) Queira a D. Fiscalização informar o CFOP das notas fiscais de devolução de Doc. nº 13;
- (ii) Queira a D. Fiscalização informar se os números das chaves de acesso das notas fiscais de venda interna a que se referem as notas fiscais de devolução de Doc. nº 13 estão referenciados nas informações complementares das referidas notas fiscais de devolução contidas no Doc. nº 13;
- (iii) Queira a D. Fiscalização informar quais CFOPs se referem as notas fiscais de operações internas referenciadas nas informações complementares das referidas notas fiscais de devolução contidas no Doc. nº 13;
- (iv) Queira a D. Fiscalização informar se os volumes das operações/valores totais das notas fiscais de devolução de Doc. nº 13 correspondem com as mesmas informações nas respectivas notas fiscais de venda interna referenciadas no campo de informações complementares das notas fiscais de devolução de Doc. nº 13;
- (v) Queira a D. Fiscalização informar, a partir das respostas anteriores, se é possível concluir que as notas fiscais de venda interna referenciadas no campo de informações complementares das notas fiscais de devolução de Doc. nº 13 evidenciam o desfazimento da respectiva/correlativa operação de venda interna antes iniciada;
- (vi) Queira a D. Fiscalização elaborar uma planilha relacionando as notas fiscais de devolução de Doc. nº 13 com as respectivas notas fiscais de venda interna a que se referem.

Assim, de rigor a baixa do processo em diligência fiscal, com fundamento no art. 7º, § 2º, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), para que a D. Fiscalização confirme e realize o levantamento da correlação entre as notas fiscais de devolução de CFOP 1.661 das mercadorias monofásicas (Doc. nº 13) com notas fiscais de venda dos combustíveis monofásicos que compõem o valor das saídas internas destes produtos consideradas na autuação.

DOS PEDIDOS

Ante o exposto, a IMPUGNANTE respeitosamente requer seja conhecida e provida a presente impugnação para, **preliminarmente**, excluir as exportações dos produtos monofásicos objeto da autuação do cálculo proporcional do estorno exigido (**Tópico III.1.1**), excluir as glosas de créditos decorrentes de devoluções de vendas de produtos plurifásicos (**Tópico III.1.2**), e excluir, do cálculo proporcional das saídas de combustíveis monofásicos, as devoluções de vendas em razão de sua não concretização (**Tópico III.1.3**); e, no **mérito**, cancelar integralmente o auto de infração (**Tópicos III.2.1 a III.2.3**).

Requer-se, ainda, com fulcro no art. 123, § 3º, c/c arts. 131, inciso V, alínea 'b', 137, inciso I, alínea 'b', e 145, todos do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), conforme justificativa exposta nos **Tópicos III.1.3 e IV**, a **baixa em diligência fiscal** conforme requerido no **Tópico IV**, para que a D. Fiscalização realize o levantamento requerido e responda aos quesitos da IMPUGNANTE, para posterior análise das questões expostas no **Tópico III.1.3** da defesa por esta D. Junta Julgadora.

Os autuantes prestaram informação fiscal fls. 244/58.

A empresa apresenta peça defensiva, apensa aos autos das fls. 53 a 97. Sobre a mesma temos a prestar as seguintes informações:

CONSIDERAÇÃO DAS SAÍDAS AO EXTERIOR NO CÁLCULO DA PROPORCIONALIDADE DO ESTORNO DE CRÉDITO PELA MONOFASIA.

Previamente é salutar que se contextualize e conceitue o Instituto de Tributação MONOFÁSICO do ICMS dos Combustíveis, para após adentrarmos no mérito do porquê da manutenção das exportações no cálculo da proporcionalidade do estorno de crédito dos insumos atrelados às saídas de produção dos itens monofásicos.

a. A Monofásica dos combustíveis foi implantada através da Lei Complementar nº 192, 11 de março de 2022, que estabelece em seu Art. 1º:

"Art. 1º Esta Lei Complementar define, nos termos da alínea h do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior."

b. A MONOFASIA se trata de instituto tributário que não se coaduna com o regime NORMAL de Apuração do ICMS (Conta-Corrente Fiscal), pois o **instituto monofásico diz respeito ao produto e não à Pessoa Jurídica**, diferentemente do Conta-Corrente Fiscal do ICMS (ICMS NORMAL), onde os débitos pelas saídas são abatidos dos créditos pelas entradas, sendo este regime a **"regra geral"**. Este último é o regime não-cumulativo para apuração da **Pessoa Jurídica**, de onde os produtos monofásicos devem ser separados.

c. É tanto que, operacionalmente, na própria nota fiscal de um produto monofásico os campos do **ICMS Normal e ICMS-ST não são preenchidos**, pois existe campo próprio no arquivo .XML da NF-e para o **"destaque"** do **ICMS Monofásico**. Por consequência, no campo do **VALOR DO ICMS NORMAL** não há destaque do imposto, conforme cópia de DANFE da autuada a seguir:

| IDENTIFICAÇÃO DO EMISSOR | | DANFE | | | |
|---|---|---|----------------------|--|----------------------------------|
| Refinaria de Mataripe S.A. | Rod BA 523, KM 4 Mataripe - 43900-000 São Francisco do Conde - BA Fone/Fax: | Dокументo Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica | | CHAVE DE ACESSO | |
| | | 0 - ENTRADA | 1 - SAÍDA | 2923 1241 7777 0600 0141 5501 7000 0240 3016 6017 8556 | |
| | | Nº. 000.024.030 | Série 017 | Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora | |
| | | Folha 1/1 | | PROTÓCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO | |
| NATUREZA DA OPERAÇÃO | Venda de comb.lub.prod.estab. dest.comercialização | | | 129230723775481 - 01/12/2023 10:11:21 | |
| INSCRIÇÃO ESTADUAL | 179315648 | INSCRIÇÃO MUNICIPAL | 000002873001 | INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTIT. TRIBUT. | 41.777.706/0001-41 |
| DESTINATÁRIO / REMETENTE | | | | | |
| Nome / Razão Social | VIBRA ENERGIA S.A | CNPJ / CPF | 34.274.233/0080-06 | | DATA DA EMISSÃO |
| Endereço | | BAIRRO / DISTRITO | MATARIPE | 01/12/2023 | DATA DA SAÍDA/ENTRADA |
| Município | RODOVIA BASE MATARIPE, SN | CEP | 43900-000 | 01/12/2023 | HORA DA SAÍDA/ENTRADA |
| São Francisco do Conde | UF | FONE / FAX | BA 07136042445 | 009011883 | 10:11:08 |
| INFORMAÇÕES DO LOCAL DE RETIRADA | | | | | |
| Nome / Razão Social | REFINARIA MATARIPE | CNPJ / CPF | 41.777.706/0001-41 | | INSCRIÇÃO ESTADUAL |
| Endereço | | BAIRRO / DISTRITO | Mataripe | 179315648 | |
| Município | Rodovia BA 523, KM 4 | CEP | 43900-000 | | |
| São Francisco do Conde | UF | FONE / FAX | BA | | |
| INFORMAÇÕES DO LOCAL DE ENTREGA | | | | | |
| Nome / Razão Social | VIBRA ENERGIA S.A | CNPJ / CPF | 34.274.233/0080-06 | | INSCRIÇÃO ESTADUAL |
| Endereço | | BAIRRO / DISTRITO | MATARIPE | 009011883 | |
| Município | RODOVIA BASE MATARIPE, SN | CEP | 43900-000 | | |
| São Francisco do Conde | UF | FONE / FAX | BA | | |
| FATURA / DUPLICATA | | | | | |
| Num. | 001 | | | | |
| Venc. | 02/12/2023 | | | | |
| Valor | R\$ 8.370.319,29 | | | | |
| CÁLCULO DO IMPPOSTO | | | | | |
| BASE DE CÁLC. DO ICMS | 0,00 | VALOR DO ICMS | 0,00 | BASE DE CÁLC. ICMS S.T. | 0,00 |
| VALOR DO FRETE | 0,00 | VALOR DO SEGURO | 0,00 | VALOR DO ICMS SUBST. | 0,00 |
| QUANTIDADE | | DESCONTO | | V. IMP. IMPORTAÇÃO | 0,00 |
| | | | | V. ICMS UF REMET. | 0,00 |
| | | | | V. FCP UF DEST. | 0,00 |
| | | | | VALOR DO PIS | 219.495,16 |
| | | | | V. TOTAL PRODUTO | 7.668.381,4 |
| | | | | VALOR DA COFINS | |
| | | | | V. TOTAL DA NOTA | 8.370.319,29 |
| TRANSPORTADOS / VOLUMES TRANSPORTADOS | | | | | |
| Nome / Razão Social | REFINARIA MATARIPE | FRETE | 1- Por conta do Dest | CÓDIGO ANTE | PLACA DO VEÍCULO |
| Endereço | | | | UF | CNPJ / CPF |
| Rodovia BA 523 KM 4 | | | | BA | 41.777.706/0001-41 |
| QUANTIDADE | ESPECIE | MARCA | NUMERAÇÃO | PESO BRUTO | PESO LÍQUIDO |
| | | | | 1.121.898,720 | 1.121.898,720 |
| DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS | | | | | |
| CÓDIGO PRODUTO | DESCRÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO | NCM/SH | Q/CST | CFOP | UN |
| GAS620 | GASOLINA A ONU 1203 GASOLINA 3 II Declaro que os produtos perigosos estão adequadamente classificados, embalados, identificados, e estivados para o transporte, de acordo com as normas de transporte e que atendem as exigências da regulamentação | 27101259 | 015 | 5652 | L20 L |
| | | | | | 1.555.600,0000 1.555.600,0000 |
| | | | | | 4.9295 4.9295 |
| | | | | | 7.668.381,43 |
| | | | | | 0,00 |
| | | | | | 0,00 |
| | | | | | 0,00 |
| | | | | | 0,00 |
| DADOS ADICIONAIS | | | | | |
| INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES | | | | | |
| Inf. Conv. ICMS Monofásico conf. Convênio 15/2023 - Vr. ICMS Gasolina A monofásico R\$1,2200 e p/entrega de Autuações 0,4512. IMUNIDADE DO IPI - CONF. ART. 155, §3º DA CF/88 Email do Destinatário: pmefeb@sefaz.ba.gov.br | | | | | |
| Inf. fisco: CERTIFICADO DE ENSAIO: 3164, I.B.: 2023120112301, MODAL DUTOVIARIO. Valor Aproximado dos Tributos : R\$ 3.832.582,86 | | | | | |
| RESERVADO AO FISCO | | | | | |

Embora o campo específico do ICMS MONOFÁSICO não apareça no DANFE, o mesmo foi inserido no leiaute do arquivo .XML da NF-e, demonstrado abaixo na consulta do documento fiscal através da chave de acesso para identificação de todos campos disponíveis da NF-e:

| :: ICMS Normal e ST | | |
|---|---|--|
| Origem da Mercadoria 0 - Nacional | Tributação do ICMS 15 - Tributação monofásica própria e com respo... | Quantidade tributada 1.555.600,0000 |
| Aliquota ad rem do imposto. 1,2200 | Valor do ICMS próprio 1.897.832,00 | |
| Quantidade tributada sujeita a retenção 575.358,9041 | Aliquota ad rem do imposto com retenção 1,2200 | Valor do ICMS com retenção 701.937,86 |
| Percentual de redução do valor da aliquota adrem do ICMS | Motivo da redução do adrem | |

Cabe lembrar que o DANFE é apenas o espelho de **parte** dos campos da NF-e, que por falta de espaço não detém a possibilidade de demonstração de 100% dos campos do documento fiscal eletrônico.

Da mesma forma o Registro de Apuração do **ICMS NORMAL** e o Registro de Apuração do **ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**, apresentados na EFD, não se confundem com a Apuração do **ICMS MONOFÁSICO**, que até o momento não possui bloco próprio na Escrituração Fiscal Digital. A **apuração do ICMS MONOFÁSICO, até o momento, é apresentada através do Anexo VI-M do sistema nacional SCANC - Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis**, regulamentado pelo Ato COTEPE/ICMS nº 47, de 17 de dezembro de 2003 e pelo § 2º da cláusula vigésima terceira do Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007, sendo estas três apurações de valores diferentes como se observa:

Apuração do ICMS - NORMAL 12/2023 na EFD:

| REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS | |
|--|-------------------------------|
| CONTRIBUINTE: REFINARIA DE MATARIPE S.A. | |
| CNPJ/CPF: 41.777.706/0001-41 | INSCRIÇÃO ESTADUAL: 179315648 |
| PERÍODO DA ESCRITURAÇÃO: 01/12/2023 a 31/12/2023 | |

Período de Apuração: 01/12/2023 a 31/12/2023

| Descrição | Valor R\$ |
|---|---------------|
| SAÍDAS E PRESTAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO | 57.023.175,98 |
| VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO (decorrentes do documento fiscal) | 0,00 |
| VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO DO IMPOSTO | 6.704.248,78 |
| VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS | 392.477,23 |
| VALOR TOTAL DOS CRÉDITOS POR ENTRADAS E AQUISIÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO | 15.413.481,47 |
| VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO (decorrentes do documento fiscal) | 0,00 |
| VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO DO IMPOSTO | 8.019.303,55 |
| VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE DÉBITOS | 0,00 |
| VALOR TOTAL DO SALDO CREDOR DO período ANTERIOR | 0,00 |
| VALOR DO SALDO DEVEDOR | 40.777.116,95 |
| VALOR TOTAL DAS DEDUÇÕES | 0,00 |
| VALOR TOTAL DO ICMS A RECOLHER | 40.777.116,95 |
| VALOR TOTAL DO SALDO CREDOR A TRANSPORTAR PARA O período SEGUINTE | 0,00 |
| VALORES RECOLHIDOS OU A RECOLHER, EXTRA-APURAÇÃO | 0,00 |

INFORMAÇÃO DO ARQUIVO

| | | |
|-------------------------------|--|--|
| Dados do Assinante do arquivo | Nome: | REFINARIA DE MATARIPE S A:41777706000141 |
| | CPF: | 641.913.625-34 |
| Hashcode do Arquivo: | 9CF79F9C04D6CB402BDFD6308919D1D618BCC074 | |
| Mensagem: | Somente Visualização | |

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

Versão 4.0.4 do Visualizador

Página 1 de 1

Apuração do ICMS - ST 12/2023 na EFD:

REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO Tributária

CONTRIBUINTE: REFINARIA DE MATARIPE S.A.

CNPJ/CPF: 41.777.706/0001-41

INSCRIÇÃO ESTADUAL: 179315648

PERÍODO DA ESCRITURAÇÃO: 01/12/2023 a 31/12/2023

UF ESCRITURAÇÃO: BA

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/12/2023 a 31/12/2023 - INSCRIÇÃO ESTADUAL: 0107995600116 UF: AC
INDICADOR DE MOVIMENTAÇÃO ST : 1 - COM OPERAÇÕES ST

| Descrição | Valor R\$ |
|--|-----------|
| VALOR DO SALDO CREDOR ST DE PERÍODO ANTERIOR | 0,00 |
| VALOR DE ICMS - REF. DEVOLUÇÕES MERCADORIAS | 0,00 |
| VALOR DE ICMS ST - RESSARCIMENTOS | 0,00 |
| VALOR DE OUTROS CRÉDITOS ST | 0,00 |
| VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO DE ICMS ST (provenientes dos documentos fiscais) | 0,00 |
| VALOR DO ICMS RETIDO POR ST | 0,00 |
| VALOR DE OUTROS DÉBITOS ST | 3.268,60 |
| VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO DE ICMS ST (provenientes dos documentos fiscais). | 0,00 |
| VALOR DE SALDO DEVEDOR ICMS ST ANTES DAS DEDUÇÕES | 3.268,60 |
| VALOR DAS DEDUÇÕES ST | 0,00 |
| VALOR DO ICMS ST A RECOLHER | 3.268,60 |
| VALOR DO SALDO CREDOR A TRANSPORTAR | 0,00 |
| VALORES RECOLHIDOS OU A RECOLHER, EXTRA-APURAÇÃO | 0,00 |

Decodificação do código de ajuste

| 3º Caracter | 4º Caracter |
|---|--|
| 1 - ICMS ST (Operações com substituição tributária) | 0 - Outros débitos 1 - Estorno de créditos. |

DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO ST

| Código do Ajuste | Descrição do Ajuste | Valor do Ajuste |
|-------------------------------------|---|-----------------|
| AC109999 | Apuração do ICMS ST; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS ST não especificados anteriormente Q14 - DEDUCAO TRANSFERIDA DE OUTRÓ ESTABELECIMENTO DO SUJEITO PASSIVO POR TRIBUTACAO MONOFASICA | 3.268,60 |
| VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO ST | | 3.268,60 |

Apuração do ICMS MONOFÁSICO 12/2023 no SCANC:



Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia

SCANC - Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis

ANEXO VI-M - DEMONSTRATIVO DO RECOLHIMENTO DO ICMS TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA

Período.....: 12/2023 ID: 173 UF Destinatária do Relatório: BA
CNPJ.....: 41.777.706/0001-41 Inscrição Estadual: 179.315.64-8

Razão Social: REFINARIA DE MATARIPE S.A.

Categoria: REFINARIA

Endereço....: BA 523 - KM - SAO FRANCISCO DO CONDE - BA CEP: 43900-000

| QUADRO 1 - APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO | VALOR (R\$) |
|--|----------------|
| 1.1 VALOR DEVIDO POR OPERAÇÕES COM IMPOSTO COBRADO POR TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA | 0,00 |
| 1.1.1 ICMS SOBRE OPERAÇÕES POR TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA PRÓPRIAS E RETIDAS (QUADRO 3) | 623.626.883,81 |
| 1.1.2 REPASSE DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS POR DISTRIBUIDORAS/TRRs (QUADRO 4.1.1) | 583.181,96 |
| 1.1.3 REPASSE DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS POR DISTRIBUIDORAS DE GÁS (QUADRO 4.1.2) | 57.959.664,47 |
| 1.1.4 REPASSE DE ICMS DECORRENTE DE RELATÓRIOS EXTEMPORÂNEOS (QUADRO 4.3) | 0,00 |
| 1.1.5 REPASSE DE ICMS SOBRE BIOCOMBUSTÍVEIS DECORRENTE DE AJUSTES DE REPARTIÇÃO DE RECEITA (QUADRO 6.1) | 63.062,74 |
| 1.1.6 REPASSE DE ICMS SOBRE BIOCOMBUSTÍVEIS DECORRENTE DE RELATÓRIOS EXTEMPORÂNEOS (QUADRO 6.2) | 0,00 |
| 1.1.7 SUB-TOTAL (1.1.1 + 1.1.2 + 1.1.3 + 1.1.4 + 1.1.5 + 1.1.6) | 682.232.792,98 |
| 1.2 DEDUÇÃO | 0,00 |
| 1.2.1 DEDUÇÃO DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS POR DISTRIBUIDORAS/TRRs A SER REPASSADO A OUTRAS UFs (QUADRO 7.1.1) | 105.876.900,27 |
| 1.2.2 DEDUÇÃO DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS POR DISTRIBUIDORAS DE GÁS (QUADRO 7.1.2) | 64.955.353,07 |
| 1.2.3 DEDUÇÃO DE ICMS DECORRENTE DE RELATÓRIOS EXTEMPORÂNEOS (QUADRO 7.3) | 0,00 |
| 1.2.4 DEDUÇÃO DE ICMS SOBRE BIOCOMBUSTÍVEIS DECORRENTE DE AJUSTES DE REPARTIÇÃO DE RECEITA (QUADRO 9.1) | 47.231.520,23 |
| 1.2.5 DEDUÇÃO DE ICMS SOBRE BIOCOMBUSTÍVEIS DECORRENTE DE RELATÓRIOS EXTEMPORÂNEOS (QUADRO 9.2) | 0,00 |
| 1.2.6 PROVISÃO PARA REPASSE POR OPERAÇÕES REALIZADAS POR DISTRIBUIDORAS/TRRs (QUADRO 7.2) | 14.332,58 |
| 1.2.7 PROVISÃO PARA REPASSE POR OPERAÇÕES REALIZADAS POR IMPORTADORES (QUADRO 8) | 0,00 |
| 1.2.8 SUB-TOTAL DAS DEDUÇÕES (1.2.1 + 1.2.2 + 1.2.3 + 1.2.4 + 1.2.5 + 1.2.6 + 1.2.7) | 218.078.106,15 |
| 1.2.9 ICMS RESSARCIDO A DISTRIBUIDORAS (QUADRO 10) | 448.000,00 |
| 1.2.10 ICMS RESSARCIDO A TRRs (QUADRO 11) | 0,00 |
| 1.2.11 ICMS RESSARCIDO A IMPORTADORES (QUADRO 12) | 0,00 |
| 1.2.12 ICMS RESSARCIDO A OUTROS CONTRIBUINTE (QUADRO 13) | 0,00 |
| 1.2.13 SUB-TOTAL DOS RESSARCIMENTOS (1.2.9 + 1.2.10 + 1.2.11 + 1.2.12) | 448.000,00 |
| 1.3 ICMS DEVIDO [1.1.7 - (1.2.8 + 1.2.13)] | 463.706.686,83 |
| 1.3.1 DEDUÇÃO TRANSFERIDA DE OUTRO ESTABELECIMENTO DO SUJEITO PASSIVO POR TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA (QUADRO 14) | 1.750.782,75 |
| 1.3.2 DEDUÇÃO TRANSFERIDA PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO SUJEITO PASSIVO POR TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA (QUADRO 15) | 0,00 |
| 1.3.3 ICMS A RECOLHER (1.3 - 1.3.1) ou (1.3 + 1.3.2) | 465.457.469,58 |

| QUADRO 2 - APURAÇÃO DO ICMS PROVISIONADO | VALOR (R\$) |
|--|-------------|
| 2.1 ICMS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS POR DISTRIBUIDORAS/TRRs (QUADRO 4.2) | 0,00 |
| 2.2 ICMS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS POR IMPORTADORES (QUADRO 5) | 0,00 |
| 2.3 ICMS PROVISIONADO (2.1 + 2.2) | 0,00 |

O regime monofásico de tributação caracteriza-se por concentrar a cobrança em apenas um contribuinte: o produtor ou importador. No caso dos combustíveis que foram inseridos na Monofásica do ICMS, cabe à Refinaria de Petróleo. Os demais elos da cadeia — atacadista (distribuidora) e varejista (postos de combustíveis) — submetem-se à não tributação em suas operações subsequentes, tendo em vista que este regime tributário incide apenas uma vez.

Ou seja, na Monofásica, onde há incidência única do imposto, continua-se a respeitar a não-cumulatividade, pois não haverá mais tributação em etapas subsequentes. No regime não-cumulativo tradicional (com tributação em várias etapas), se admite o direito de crédito de tributos que incidem ao longo de toda a cadeia produtiva. Por isso as Exportações, inclusive, são consideradas no cálculo da proporcionalidade a ser aplicado para efeito estorno devido pelos créditos das entradas dos insumos de produção dos itens monofásicos.

Em suma, o sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota específica, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Por isso é monofásico e não plurifásico. Neste regime a concentração da tributação ocorre com a incidência de alíquotas específicas, no caso do ICMS com alíquota *ad rem*, recai unicamente na pessoa jurídica do produtor, fabricante ou importador, e a consequente desoneração das etapas posteriores de comercialização no atacado e no varejo, para produtos específicos.

No caso dos combustíveis, os produtos específicos que foram enquadrados na Monofásica do ICMS são GASOLINA, ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL, ÓLEO DIESEL, BIODIESEL, GÁS

LIQUEFEITO DE PETRÓLEO E GÁS LIQUEFEITO DE GÁS NATURAL, conforme Convênios ICMS nº 199/2022 e 15/2023.

Os citados convênios 199/2022 e 15/2023 preveem em suas respectivas cláusulas decima sétima:

“CAPÍTULO VI

DA IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA

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 Óleo Diesel A B100, GLP e GLGN qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos.”

“CAPÍTULO VI

DA IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA

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.”

Como se percebe do item anterior, em nosso grifo, além de o crédito do ICMS na Monofásica ser considerado incompatível, todas saídas devem ser consideradas para efeito de cálculo da proporcionalidade do estorno de crédito dos insumos que foram utilizados na produção de itens monofásicos e independentemente da natureza da saída da mercadoria, seja interna, interestadual ou exterior.

Cabe lembrar que, já que o regime Monofásico é incongruente com o regime não-cumulativo/plurifásico, sendo os mesmos apurados em separado, leva-se a concluir por consequência que a previsão constitucional de manutenção de crédito do ICMS em relação às exportações se dá no âmbito do regime não-cumulativo/plurifásico (conta - corrente fiscal), não tendo correlação quanto à Monofásica. Não há porque se falar em manutenção de crédito para um regime tributário especial que não possui aproveitamento de créditos.

Como paradigma à Monofásica do ICMS utilizamos a Monofásica do PIS/COFINS, âmbito em que o STJ – Superior Tribunal de Justiça já julgou a possibilidade ou não de direito ao crédito de PIS e Cofins no regime monofásico através do tema 1093, Recurso Especial nº 1.894.741 – RS no qual se buscava a interpretação da legislação federal sobre a seguinte questão jurídica: “Se a incidência monofásica do PIS e da COFINS se compatibiliza com a técnica do creditamento.

“ A Primeira Seção do STJ entendeu que não há direito ao crédito na hipótese de incidência monofásica do PIS e da Cofins, porque, nesse caso, não ocorre cumulação. Segundo o STJ, não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação é sujeita ao regime monofásico, pois a existência da hipótese cumulativa parte do princípio que deve haver a sobreposição de incidências tributárias, o que não ocorre nessa sistemática de tributação. Adicionalmente o STJ entendeu que apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica do PIS e da Cofins não colide com a sistemática do creditamento, visto que se relaciona aos produtos e não à pessoa jurídica que os comercializa, que pode comprar e revender outros produtos sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

O citado Recurso Especial – RESP tem a seguinte ementa:

“RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. RATIO DECIDENDI DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, “B”, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.”

Ainda segundo o STJ, o art. 17, da Lei 11.033/2004, no âmbito do PIS/COFINS, autoriza que os créditos regularmente gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, o que reforça nosso entendimento exposto no item ‘i’ anterior em relação às exportações.

Ou seja, se uma mesma pessoa jurídica adquire bens sujeitos à tributação não cumulativa e à tributação monofásica, somente irá constituir créditos sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação não cumulativa, sendo vedada a constituição de créditos sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica. Resumindo, o sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa do PIS e da Cofins.

Voltando ao campo do ICMS, e fazendo-se nova analogia, agora entre a manutenção do crédito dos insumos vinculados às exportações e as empresas que possuem o regime de tributação específico do SIMPLES NACIONAL, do qual é sabido que possuem seu regime próprio e simplificado de tributação, se formos acatar a argumentação trazida pela autuada de que a manutenção de crédito do ICMS sobre os insumos vinculados às exportações deve ser de forma irrestrita, por conta da previsão constitucional, teríamos que admitir que as empresas do SIMPLES NACIONAL também poderiam se creditar do ICMS de seus insumos que foram utilizados na produção de suas mercadorias exportadas, o que sabemos não ser possível, pois estas possuem regime de tributação especial, assim como o sistema monofásico o é.

Resta claro, por fim, que qualquer previsão de Manutenção de Crédito do ICMS diz respeito ao regime **não cumulativo/plurifásico** e não ao monofásico. Somente mantém-se crédito no regime tributário que possua tal sistemática, a exemplo da conta - corrente fiscal (débito x crédito).

DESCONSIDERAÇÃO DAS DEVOLUÇÕES/DESFAZIMENTO DE VENDAS – Item 43 e seguintes da Impugnação:

Assiste razão à autuada a alegação da desconsideração das devoluções de vendas tanto das saídas monofásicas, quanto das saídas totais, pelo fato de não ter se concretizado a operação de venda, tendo sido equívoco desta Fiscalização a não inserção de seus dados no levantamento para embasamento da infração. Com isso, refizemos os demonstrativos e anexamos os seguintes:

- i. “AI 269352.0002.24-4 - 01_CRÉDITO NÃO ESTORNADO - MONOFASIA_2” (substitui o original “AI 269352.0002.24-4 - 01_CRÉDITO INDEVIDO NÃO ESTORNADO – MONOFASIA”);
- ii. “AI 269352.0002.24-4 - 06_LISTA_DEVOLUÇÕES MONOFÁSICOS”;
- iii. “AI 269352.0002.24-4 - 07_LISTA_DEVOLUÇÕES TOTAIS”.

DESCONSIDERAÇÃO DE ESTORNOS DE CRÉDITO – Fato não alegado pela Autuada

Embora não alegado pela autuada, esta fiscalização não considerou na coluna (I) do demonstrativo original “AI 269352.0002.24-4 - 01_CRÉDITO INDEVIDO NÃO ESTORNADO – MONOFASIA” os valores a título de estornos de crédito efetuados na Apuração do ICMS denominados de ““Estorno de credito/diferimento - Art. 312 inc I e II RICMS_BA”“, momento em que corrigimos tal omissão no novo demonstrativo ora apresentado “AI 269352.0002.24-4 - 01_CRÉDITO NÃO ESTORNADO - MONOFASIA_2”, sendo abatidos do valor do débito das ocorrências lançadas no PAF (VALOR ESTORNO NÃO REALIZADO). Inicialmente (no demonstrativo original) apenas haviam sido considerados os estornos de crédito a título de ICMS - Energia Elétrica.

VALORES REDUZIDOS

Com as retificações realizadas a partir dos itens 2 e 3 anteriores, os valores devidos da presente infração ficam assim distribuídos por período:

| MÊS | VALOR ESTORNO NÃO REALIZADO |
|--------|-----------------------------|
| mai/23 | 4.570.582,44 |
| jun/23 | 8.674.173,94 |
| jul/23 | 8.181.943,46 |
| ago/23 | 8.827.197,40 |
| set/23 | 6.262.206,15 |
| out/23 | 6.522.449,09 |
| nov/23 | 12.606.584,58 |
| dez/23 | 7.494.447,63 |
| | 63.139.584,68 |

RESTRICÇÃO AO CRÉDITO POR CONVÊNIO – Item 68 da Impugnação

Quanto à alegação de que alínea “c”, do inciso XII, do art. 155, da Constituição Federal prevê que as disciplinas de compensação do imposto deverão estar previstas em Lei complementar e não Convênio, esclarecemos que o instituto da Monofásica dos Combustíveis foi implantado a partir da Lei Complementar Nº 192, 11 de Março de 2022, estabelecendo os combustíveis que teriam a incidência única do ICMS e suas regras gerais, e delegou aos Estados e Distrito Federal, através de **Convênio**, suas disciplinas, conforme previsto em seu Art. 6º, in verbis:

“Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal disciplinarão o disposto nesta Lei Complementar mediante deliberação nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.”

EFEITO “CASCATA” / CUMULATIVIDADE – Item 69 da Impugnação e seguintes:

Quanto à alegação de efeito “cascata” pela empresa em seu item 69 da impugnação informamos que na Monofásica tal dinâmica **não** ocorre tendo em vista exatamente pelo fato de que em tal instituto somente há incidência do imposto **uma única vez**, no produtor ou importador, desonerando as demais etapas da cadeia econômica, quais sejam, as distribuidoras e os postos varejistas de combustíveis. Por isso, também, que não há porque se falar na possibilidade de cumulação do imposto na Monofásica, pois neste instituto em somente 01 (uma) etapa há tributação. **Se não há variadas etapas de tributação, não há como existir acúmulo.** Salientamos que o que ora se discute no presente PAF se restringe apenas ao direito ao crédito referente às operações anteriores à que terá a incidência da Monofásica do imposto.

IMPORTAÇÃO X PRODUÇÃO NO MERCADO INTERNO - Itens 79 e 80 da Impugnação:

Quanto à alegação de que a aquisição dos combustíveis através de importação do exterior supostamente teria alguma vantagem sobre o combustível produzido no mercado interno, inclusive com a inserção de que a importadora seria submetida *“exclusivamente, ao recolhimento do ICMS-Importação”*, informamos que a importadora recolherá, sim, **exclusivamente** o ICMS na Importação, e que será monofásico, tendo a mesma tributação **exclusiva** e com a mesma alíquota *ad - rem* estabelecida à produção dos combustíveis, não havendo nenhuma vantagem ou diferença de tributação entre o combustível importado e o produzido no país, como levou a crer a autuada.

A monofásica dos combustíveis se estabelece exatamente pelo fato de que terá tributação **“exclusiva”** nos importadores e produtores, em momento único/exclusivo, desonerando as demais etapas. Com isso corrobora até com o item anterior em que se demonstrou de que não há cumulatividade do imposto no regime monofásico. A Lei Complementar Nº 192, 11 de março de 2022, estabeleceu em sua ementa a previsão das importações no contexto da monofásica, assim como a produção interna:

iv. “Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior; e dá outras providências. “ (Grifo nosso).

Com isso, resta claro que não existe discriminação tributária entre o produto importado e o produzido no país. Por sinal, uma das premissas da instituição da Monofásica do ICMS dos Combustíveis através da LC respectiva é a uniformidade de tributação em todo o país, com alíquota *ad - rem* única em todos os Estados e o Distrito Federal e a mesma para os combustíveis

provenientes do exterior.

COMPATIBILIDADE DO REGIME MONOFÁSICO DE TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS (LC 192/22) COM O “REGIME GERAL” DE TRIBUTAÇÃO – Item 89 e seguintes da Impugnação:

Como já explanado anteriormente o STJ – Superior Tribunal de Justiça já julgou a possibilidade ou não de direito ao crédito de PIS e Cofins no regime monofásico através do tema 1093, **Recurso Especial nº 1.894.741** – RS no qual se buscava a interpretação da legislação federal sobre a seguinte questão jurídica: “Se a incidência monofásica do PIS e da COFINS se compatibiliza com a técnica do creditamento.

Ainda segundo o STJ, o art. 17, da Lei 11.033/2004, no âmbito do PIS/COFINS, autoriza que os créditos regularmente gerados na aquisição de bens sujeitos à **não cumulatividade (incidência plurifásica)** não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins, **não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação **monofásica**, o que reforça nosso entendimento anterior em relação às exportações. Ou seja, se uma mesma pessoa jurídica adquire bens sujeitos à tributação não cumulativa e à tributação monofásica, somente irá constituir créditos sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação **não cumulativa**, sendo **vedada** a constituição de créditos sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação **monofásica**.

Em suma, o sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa do PIS e da Cofins. Tal conclusão serve de paradigma para o campo do ICMS.

Diante de tudo constatado, e tendo em vista que a empresa não trouxe elementos suficientes para elidir a acusação fiscal, reforçamos a procedência parcial da autuação, com as reduções trazidas nesta Informação Fiscal, devendo ser julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE no valor de **R\$ 63.139.584,68** (sessenta e três milhões, cento e trinta e nove mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e sessenta e oito centavos).

Retorne-se à Supervisão da SAT/COPEC/INFIS para que se aguarde a manifestação da autuada à presente Informação Fiscal, conforme Intimação à fl. 243, e posterior remessa ao CONSEF para julgamento.

Intimado, o contribuinte se manifestou às fls. 263/296.

Diz que apesar da redução a autoridade fiscal manteve seu posicionamento em relação à ausência de direito creditório de ICMS sobre as entradas de insumos utilizados na produção de combustíveis monofásicos, tendo em vista a vedação contida nos convênios ICMS 199/2022 e 15/2023 em virtude de suposta incompatibilidade entre os regimes monofásicos e não cumulativos, assim como entendeu o cálculo da proporcionalidade das saídas deve considerar as exportações realizadas no período pela impugnante.

ILUSTRÍSSIMOS SENHORES AUDITORES TRIBUTÁRIOS JULGADORES, INTEGRANTES DA JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA - SEFAZ/BA

Apresentada a impugnação, a D. Autoridade Fiscal prestou suas informações, reconhecendo a necessidade de corrigir alguns aspectos da autuação, quais sejam: (i) a necessária desconsideração das devoluções de vendas no cálculo da proporção entre as saídas de produtos sujeitos à tributação monofásica e não sujeitos a esta tributação; e (ii) a necessidade de considerar alguns estornos de crédito realizados pela IMPUGNANTE, não considerados na autuação. Veja-se:

“Assiste razão à autuada a alegação da desconsideração das devoluções de vendas tanto das saídas monofásicas, quanto das saídas totais, pelo fato de não ter se concretizado a operação de venda, tendo sido equívoco desta Fiscalização a não inserção de seus dados no levantamento para embasamento da infração. Com isso, refizemos os demonstrativos e anexamos os seguintes:

- i. “AI 269352.0002.24-4 - 01_CRÉDITO NÃO ESTORNADO - MONOFASIA_2” (substitui o original “AI 269352.0002.24-4 - 01_CRÉDITO INDEVIDO NÃO ESTORNADO – MÔNOFASIA”);
- ii. “AI 269352.0002.24-4 - 06_LISTA_DEVOLUÇÕES MONOFÁSICOS”;

iii. “AI 269352.0002.24-4 - 07_LISTA_DEVOLUÇÕES TOTAIS”.

DESCONSIDERAÇÃO DE ESTORNOS DE CRÉDITO – Fato não alegado pela Autuada

Embora não alegado pela autuada, esta fiscalização não considerou na coluna (I) do demonstrativo original “AI 269352.0002.24-4 - 01_CRÉDITO INDEVIDO NÃO ESTORNADO – MONOFASIA” os valores a título de estornos de crédito efetuados na Apuração do ICMS denominados de “Estorno de crédito/diferimento - Art. 312 inc I e II RICMS_BA”, momento em que corrigimos tal omissão no novo demonstrativo ora apresentado “AI 269352.0002.24-4 - 01_CRÉDITO NÃO ESTORNADO - MONOFASIA_2”, sendo abatidos do valor do débito das ocorrências lançadas no PAF (VALOR ESTORNO NÃO REALIZADO). Inicialmente (no demonstrativo original) apenas haviam sido considerados os estornos de crédito a título de ICMS - Energia Elétrica.

VALORES REDUZIDOS

Com as retificações realizadas a partir dos itens 2 e 3 anteriores, os valores devidos da presente infração ficam assim distribuídos por período:

| MÊS | VALOR ESTORNO NÃO REALIZADO |
|--------|-----------------------------|
| mai/23 | 4.570.582,44 |
| jun/23 | 8.674.173,94 |
| jul/23 | 8.181.943,46 |
| ago/23 | 8.827.197,40 |
| set/23 | 6.262.206,15 |
| out/23 | 6.522.449,09 |
| nov/23 | 12.606.584,58 |
| dez/23 | 7.494.447,63 |
| | 63.139.584,68 |

A partir daquelas correções e conforme tabela cima, a D. Autoridade Fiscal conclui que o valor da infração deveria ser reduzido de R\$ 65.133.476,82 para R\$ 63.139.584,68.

Apesar da redução, a D. Autoridade Fiscal manteve seu posicionamento em relação a ausência de direito creditório de ICMS sobre as entradas de insumos utilizados na produção de combustíveis monofásicos, tendo em vista a vedação contida nos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023, em virtude de suposta incompatibilidade entre os regimes monofásico e não-cumulativo, assim como entendeu que o cálculo da proporcionalidade das saídas deve considerar as exportações realizadas no período pela IMPUGNANTE.

Toda a estrutura das informações prestadas, portanto, sobre aqueles dois temas, resume-se no equivocado entendimento de que o regime monofásico seria, na verdade, um novo tributo, diferente do ICMS que está na Constituição Federal e, portanto, supostamente incompatível com o regime não-cumulativo.

Para tanto, arvorou-se o D. Auditor Fiscal em legislador para estabelecer as regras desse novo tributo, afastando integralmente o direito de manutenção dos créditos.

Conforme aduz a D. Autoridade Fiscal, ainda, a previsão constitucional que cuida do direito da manutenção dos créditos de ICMS sobre mercadorias destinadas à exportação (artigo 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea “a”, da CF/88) não seria aplicável para a exportação de produtos monofásicos, pois, no seu entender, tal previsão apenas se aplicaria no âmbito do regime não-cumulativo, o qual seria diverso e incompatível com o regime monofásico. Ou seja, alega que todo e qualquer crédito de imposto não ocorre para o sistema monofásico.

Desde logo, observa-se que a D. Autoridade Fiscal mantém seu entendimento acerca da legalidade dos Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23, sob o pretexto da suposta incompatibilidade, do “regime geral de apuração”, com a sistemática monofásica prevista na LC 192/22. Portanto, o entendimento do D. Agente Fiscal inova no ordenamento jurídico, instituindo um tributo diverso do ICMS e que não respeita o princípio da não-cumulatividade.

A IMPUGNANTE, desde logo, reitera integralmente as razões expostas em sua impugnação e expõe, adiante, os motivos pelos quais o entendimento da D. Autoridade Fiscal, naquilo que se volta à manutenção da autuação, não merece ser acatado.

RAZÕES PARA O NÃO ACOLHIMENTO DO ENTENDIMENTO DAS INFORMAÇÕES FISCAIS

NECESSÁRIA EXCLUSÃO DAS EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS MONOFÁSICOS DO CÁLCULO PROPORCIONAL NA AUTUAÇÃO

Como se verifica do auto de infração e da impugnação apresentada, para realizar o cálculo do estorno que alegadamente deveria ter sido realizado pela IMPUGNANTE, a D. Autoridade Fiscal considerou, em proporção às saídas de todos os produtos, as vendas (saídas) internas, interestaduais, e EXPORTAÇÕES de óleo diesel, gasolina e GLP, apurando o percentual de estorno mensal para os meses de maio a dezembro de 2023. Veja-se:

| MÊS | VENDAS INTERNAS PRODUTOS MONOFÁSICOS | VENDAS INTERESTADUAIS PRODUTOS MONOFÁSICOS | EXPORTAÇÕES PRODUTOS MONOFÁSICOS | (D) = (A) + (B) + (C) | (E) = (D) / (E) | (F) |
|--------|--|---|--|---|--|---------------------|
| | | | | TOTAL SAÍDAS PRODUTOS MONOFÁSICOS | TOTAL SAÍDAS - TODOS OS PRODUTOS | % ESTORNO DEVIDO |
| mai/23 | 1.189.782.006,10 | 240.927.698,56 | - | 1.430.709.704,66 | 4.258.642.725,67 | 33,60% |
| jun/23 | 1.490.284.916,24 | 790.272.892,81 | - | 2.280.557.809,05 | 3.457.092.465,88 | 65,97% |
| jul/23 | 2.078.013.206,37 | 397.436.225,89 | 109.960.096,52 | 2.475.449.432,26 | 3.991.853.361,15 | 64,77% |
| ago/23 | 2.445.964.851,13 | 783.962.052,25 | 1.179.079,31 | 3.229.926.903,38 | 4.122.864.526,02 | 78,37% |
| set/23 | 2.349.913.439,32 | 530.752.940,81 | 122.208.432,65 | 2.880.666.380,13 | 4.303.987.846,51 | 69,77% |
| out/23 | 2.403.587.829,84 | 719.348.728,76 | 752.394,90 | 3.122.936.558,60 | 5.170.070.427,92 | 60,42% |
| nov/23 | 2.382.255.028,79 | 616.807.562,98 | 178.515.549,79 | 2.999.062.591,77 | 4.348.216.994,96 | 73,08% |
| dez/23 | 2.361.830.489,87 | 845.223.288,68 | 164.200.357,69 | 3.207.053.778,55 | 5.069.150.398,19 | 66,51% |

A consideração das exportações (“C”) no numerador do índice de estorno inflou – indevidamente – o valor do total de saídas de produtos monofásicos (“D”) que, no cálculo proporcional em relação ao total de saídas, considerando todos os produtos (“E”), alcançou um percentual maior do estorno que, supostamente, deveria ter sido realizado (“F”), na eventualidade de prevalecer o entendimento da fiscalização sobre o estorno.

A partir da lógica da autuação, o percentual maior de estorno exigido (“F”), consequentemente, aumentou o valor final de estorno não realizado (“H”) e, naturalmente, elevou o montante total do principal objeto da autuação.

As razões expostas pela D. Autoridade Fiscal para manter as exportações no bojo das saídas dos combustíveis monofásicos envolvidos na autuação são absolutamente incorretas, com a devida vênia.

Isso porque, conforme consta da impugnação, o artigo 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea ‘a’, da CF/88, garante não só a imunidade das exportações em relação ao ICMS, mas também assegura a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos ao imposto cobrado nas operações anteriores.

É evidente, por conseguinte, que a “interpretação autêntica” conferida pelo D. Agente Fiscal, além de apartada da própria realidade, não encontra guarida nem mesmo numa interpretação literal das normas jurídicas tidas por violadas.

A Constituição Federal garante, portanto, a manutenção dos créditos sobre as operações antecedentes às exportações realizadas pelo contribuinte, sem excetuar o ICMS monofásico desta disposição. O § 2º do art. 155 da CF/88 é específico ao indicar que “*o imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte*”, tratando do ICMS como um todo, sem excetuar o sistema monofásico de cobrança.

Isso é tão evidente que, para manter o seu entendimento, a D. Autoridade Fiscal deixou de se manifestar sobre a inexistência de regra diversa na Constituição Federal considerando a tributação monofásica dos combustíveis, a qual se encontra prevista no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘h’, e § 4º, incisos I a IV e alíneas, e § 5º. Dentre todos os referidos dispositivos, inexiste previsão diversa do supratranscrito artigo 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea ‘a’.

Portanto, a opção do constituinte original e derivado de imunização de toda e qualquer venda de mercadoria ao exterior, com relação ao ICMS, assegurando-se a manutenção e o aproveitamento dos créditos relacionados às operações anteriores pelo exportador, deve ser respeitada e aplicada para o ICMS monofásico, pois inexistem qualquer distinção entre mercadoria “A” ou “B”, ou mesmo a tributação a que está sujeita no mercado interno brasileiro.

Reforçando a plena aplicabilidade das regras gerais imunizantes e garantidoras da manutenção

dos créditos sobre as operações exteriores à exportação, ao contrário do que sustenta a D. Autoridade Fiscal, que, com a devida vênia, expõe seu entendimento incorreto acerca da suposta incompatibilidade entre o regime monofásico e não-cumulativo, a LC 192/22 não traz qualquer disposição diversa no caso de exportação. Portanto, a impugnação apresentada pela IMPUGNANTE está fundamentada na legislação, enquanto as informações fiscais, com a devida vênia, estão baseadas em teses sem fundamento legal ou constitucional.

Evidentemente que, apesar de os Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23 não trazerem especificamente aquelas previsões, a aplicação é lógica em razão de serem normas hierarquicamente superiores e específicas para a situação em concreto, além de os referidos Convênios não disporem especificamente a consideração das exportações para fins de suas cláusulas décima sétima. Dessa forma, não merecem acatamento as razões da D. Autoridade Fiscal acerca da suposta incompatibilidade, uma vez que a legislação não traz qualquer previsão neste sentido – muito pelo contrário, o sistema tributário que circunda a monofásica leva à conclusão do direito à manutenção dos créditos.

MÉRITO – CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO - CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Como exposto anteriormente, a D. Autoridade Fiscal, em suas informações, alega a suposta incompatibilidade do sistema monofásico do ICMS sobre combustíveis com a manutenção do crédito do imposto nas entradas dos insumos antecedentes às saídas dos produtos monofásicos. Contudo, com a devida vênia, está equivocado. Conforme foi amplamente explorado na impugnação, a monofásica do ICMS não impede o direito ao crédito.

COMPATIBILIDADE DO REGIME MONOFÁSICO DE TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS (LC 192/22) COM O “REGIME GERAL” DE TRIBUTAÇÃO – AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL OU DISPOSIÇÃO DIVERSA, NA LC 192/22, AO DIREITO CREDITÓRIO PREVISTO NA CF/88, NA LC 87/96 E NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DA BAHIA

Extrai-se das razões das informações fiscais prestadas e da autuação, que a premissa do fisco baiano seria a de legitimidade da vedação de manutenção do crédito, contida na cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23, porque os combustíveis objeto da autuação – óleo diesel, GLP e gasolina – estão inseridos no regime monofásico estabelecido pela LC 192/22, conforme art. 2º, incisos I a III.

Portanto, é possível extraír, com mais clareza nas informações fiscais prestadas, que o fisco conclui pela incompatibilidade do creditamento do ICMS relativos às entradas de insumos – ainda que tributadas pelo imposto –, cujas saídas sejam de combustíveis sujeitos ao regime monofásico. Desta forma, sob a ótica das D. Autoridades Fiscais, seria legítima a vedação prevista na cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23, o que implicaria, ao final, na obrigatoriedade de estorno do crédito.

A IMPUGNANTE expôs, na peça de defesa, todas as razões pelas quais o regime monofásico do ICMS sobre a saída dos combustíveis previstos no art. 2º, da LC 192/22 é compatível com o creditamento das entradas tributadas de insumos no estabelecimento de refino de petróleo da IMPUGNANTE.

Uma vez exposta a perfeita compatibilidade do regime geral de apuração com o ICMS monofásico – eis que o próprio Estado da Bahia não alterou o regime de apuração da IMPUGNANTE com a instituição do ICMS monofásico –, há de se reconhecer o direito da IMPUGNANTE a manter os créditos tomados, mediante a aplicação dos dispositivos constitucionais e legais expostos, cancelando-se o auto de infração.

A IMPROPRIEDADE DA VEDAÇÃO CREDITÓRIA NA CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA DOS CONVÊNIOS ICMS NOS 199/22 E 15/23 – NECESSÁRIO RECONHECER O DIREITO AO CRÉDITO PELOS DISPOSITIVOS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS – A CF/88 RESERVA À LEI COMPLEMENTAR A COMPETÊNCIA DE REGULAR A NÃO-CUMULATIVIDADE

Como exposto nas razões da autuação, a cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23 prevê a vedação da apropriação de créditos sobre operações *antecedentes* às saídas de óleo diesel, GLP e gasolina, dentre outros, exigindo que o contribuinte promova o estorno proporcional

às saídas dos produtos.

Convênios ICMS nos 199/22 e 15/23:

“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 Óleo Diesel A, B100, GLP e GLGN qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos.”

No tópico anterior, a IMPUGNANTE rechaçou as alegações das informações fiscais ao demonstrar serem compatíveis os regimes (i) monofásico de tributação dos combustíveis monofásicos, nas saídas pelos produtores de combustíveis, com (ii) as entradas de insumos tributados, com base nas regras da não-cumulatividade. Isto afasta a premissa do sublinhado no início do texto da cláusula.

Ainda, há outra questão relevantíssima e que não pode deixar de ser reconhecida para o julgamento da presente defesa: a alínea ‘c’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88 reserva à lei complementar a competência de “disciplinar o regime de compensação do imposto”.

As informações fiscais passaram ao léu desta questão, não a impugnando diretamente.

A Constituição Federal define caber à lei complementar a definição do regime de apuração de créditos e débitos do ICMS. Como já visto anteriormente, a LC 192/22 não prevê, em nenhum momento, a vedação ao creditamento, ao contrário do quanto estabelecido pela cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nos 199/22 e 15/23. Desta forma, não há outra conclusão possível a não ser a de que o CONFAZ impôs, *sponte propria*, a vedação contida na referida cláusula, de forma alheia à previsão constitucional e contrariamente a todo o regramento infraconstitucional que rege o ICMS.

Ora, como se verifica, não poderia a autuação considerar uma regra de Convênio que não esteja alinhada com a competência constitucionalmente definida. Ou seja, Convênios não possuem competência para disciplinar sobre a não-cumulatividade, tal como fez a cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nos 199/22 e 15/23, tendo a Constituição Federal reservado esta competência à lei complementar.

Neste sentido, como visto anteriormente na impugnação, além de a Constituição Federal garantir a apuração não-cumulativa por meio do inciso I do § 2º do art. 155, a qual está regulamentada na LC 87/96 e prevê o direito ao crédito em questão, o próprio constituinte estabelece qual o instrumento legal apto a disciplinar a questão, definindo a lei complementar para tanto, e não um acordo entre os Estados.

Por imposição dos dispositivos legais e constitucionais que possuem competência jurídica para tratar da forma de apuração do ICMS (não-cumulativa) e a forma como ela se operacionaliza (com créditos sobre entradas de insumos destinados à atividade produtiva do estabelecimento), há de se reconhecer o direito ao crédito pela IMPUGNANTE, sendo indevida a glosa perpetrada na autuação combatida.

Frise-se que não se trata de alegação de inconstitucionalidade ou legalidade. A apreciação das razões de defesa da IMPUGNANTE independe deste exercício. A questão posta, como se vê, é o reconhecimento da aplicação dos dispositivos constitucionais e legais aplicáveis para confirmar a ausência de necessidade do estorno exigido e a improriedade das glosas da autuação.

Evidentemente que a vedação ao crédito em questão implica em cumulatividade na cadeia dos combustíveis, gerando evidente assimetria tributária em comparação com os combustíveis importados, que, por sua vez, por adquirirem o combustível pronto para mistura e consumo (inexistente processo industrial no país), não possuem este ônus. A incidência monofásica, como visto, não é independente da apuração não-cumulativa.

DOS PEDIDOS

Ante o exposto, a IMPUGNANTE reitera integralmente os fundamentos e pedidos da impugnação, assim como requer não sejam acolhidas as razões expostas pela D. Autoridade Fiscal em suas informações.

Os autuantes apresentaram a segunda informação fiscal às fls. 301/303.

A empresa apresenta Manifestação à Informação Fiscal às fls. 263 a 295. Sobre a mesma temos a prestar as seguintes informações:

- 2) Na Informação Fiscal anterior, fls. 244 a 259, o auto de infração foi reduzido, baseado na inclusão das DEVOLUÇÕES DE VENDAS que não haviam sido consideradas inicialmente para efeito de cálculo da proporcionalidade dos estornos de crédito das entradas antecedentes de insumos relacionados à produção dos itens monofásicos, bem como a inclusão de ESTORNOS DE CRÉDITO que a autuada já havia lançado em sua Apuração na EFD e que não tinham sido considerados originalmente; Com estas reduções o auto de infração foi reduzido para R\$ 63.139.584,68 (sessenta e três milhões, cento e trinta e nove mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e sessenta e oito centavos), conforme novos demonstrativos constantes de CD-R à fl. 261;
- 3) Na Manifestação Fiscal apresentada às fls. 263 a 295, a autuada toma ciência das reduções anteriormente mencionadas, juntamente com seus respectivos NOVOS DEMONSTRATIVOS, conforme Intimação pelo DT-e à fls. 259 e 260;
- 4) Quanto às demais questões trazidas na Manifestação Fiscal a autuada não traz fatos novos, apenas repetindo as alegações postas na Defesa inicial, o que nos faz adentrar apenas nos seguintes pontos que foram alegados como não contra-arrazoados por esta Auditoria;
- 5) **Item 11 da Manifestação – fl. 267** – O “entendimento” da incompatibilidade dos créditos fiscais na monofásica não é particular deste Auditor Fiscal que lavrou o auto de infração, mas da legislação, especialmente os Convênios ICMS 199/22 e 15/23, e principalmente do entendimento firmado pelo STJ no já demonstrado Recurso Especial nº 1.894.741-RS, na 1ª Informação Fiscal, e constante do CD-R à fl. 261 em sua integralidade, e sobre o qual a autuada silencia;
- 6) **Itens 26 a 32 da Manifestação – fl. 270** – A questão da não consideração das exportações no cálculo da proporcionalidade dos estornos de crédito dos insumos relativos aos produtos monofásicos já foi relatado em Informação Fiscal anterior que no caso da instituição tributária da Monofásica não há previsão de manutenção de crédito relativos às exportações, por conta da manutenção prevista na Constituição Federal, no Art. 155, por lógica, é afeita aos regimes de tributação que admitem créditos. De forma comparativa, no regime tributário das empresas do Simples Nacional, que também paga ICMS, sabemos que não permite créditos, inclusive os relativos a insumos ou mercadorias adquiridas e que posteriormente foram destinadas à **exportação**, por se tratar de um outro regime tributário.
- 7) **Item 30 da Manifestação – fl. 271** - Da mesma forma a previsão contida na LC 87/96, em seu Art. 21, § 2º, que diz que “não se **estornam** créditos fiscais referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior”, por óbvio só se estorna o crédito que é permitido, pois não há porque se falar em estornar aquilo que não é e não deve ser lançado na escrita fiscal.
- 8) **Item 83 da Manifestação e seguintes – fl. 285** – Em relação ao tema da compatibilidade da monofásica com a técnica do creditamento, procurou a autuada, com a devida licença, inverter a lógica da interpretação, pois quando relata que no julgamento do STJ no Tema repetitivo 1093 o mesmo informa que “*a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento*”, é exatamente o que vemos informando de que os sistemas tributários podem conviver, separadamente e em paralelo, tendo em vista que a monofásica é para o produto e o regime normal de apuração é para a pessoa jurídica, conforme entendimento já manifestado no demonstrado Recurso Especial nº 1.894.741-RS, por parte do STJ. Ou seja, para os produtos monofásicos deve-se apurar o ICMS de acordo com suas regras e para os demais itens apura-se através da “regra geral”. Tanto que na sequência do entendimento firmado pelo STJ, em seu Acórdão neste ponto, o Tribunal afirma que “*pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos*.” A

incompatibilidade por esta Auditoria alegada diz respeito ao **crédito fiscal** na monofásica.

- 9) **Item 98 da Manifestação – fl. 289** – No que diz respeito à tributação dos insumos, alegado pela autuada como se fosse uma regra fixa (teve tributação, tem direito ao crédito), esclarecemos que não há dúvidas de que os insumos foram tributados, mas no caso em que se discute está a previsão legal de vedação do crédito, já demonstrada, assim como não é o único caso na legislação tributária do ICMS. Obviamente não precisaria de vedação prevista na legislação, caso a regra fosse da forma como traz a autuada, de que basta ter tributação na entrada dos insumos para que o crédito seja garantido plenamente.

Diante de tudo constatado, e tendo em vista que a empresa não trouxe elementos suficientes para elidir a acusação fiscal, reforçamos os termos trazidos na primeira e na presente Informação Fiscal, com a consequente **procedência parcial** da autuação e reduções realizadas, no valor de **R\$ 63.139.584,68** (sessenta e três milhões, cento e trinta e nove mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e sessenta e oito centavos).

Retorne-se à Supervisão da SAT/COPEC/INFIS para que se aguarde a manifestação da autuada à presente Informação Fiscal, conforme Intimação à fl. 243, e posterior remessa ao CONSEF para julgamento.

Intimado, o contribuinte se manifestou às fls. 263/296.

Diz que apesar da redução a autoridade fiscal manteve seu posicionamento em relação à ausência de direito creditório de ICMS sobre as entradas de insumos utilizados na produção de combustíveis monofásicos, tendo em vista a vedação contida nos convênios ICMS 199/2022 e 15/2023 em virtude de suposta incompatibilidade entre os regimes monofásicos e não cumulativos, assim como entendeu o cálculo da proporcionalidade das saídas deve considerar as exportações realizadas no período pela impugnante.

ILUSTRÍSSIMOS SENHORES AUDITORES TRIBUTÁRIOS JULGADORES, INTEGRANTES DA JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA - SEFAZ/BA

Apresentada a impugnação, a D. Autoridade Fiscal prestou suas informações, reconhecendo a necessidade de corrigir alguns aspectos da autuação, quais sejam: (i) a necessária desconsideração das devoluções de vendas no cálculo da proporção entre as saídas de produtos sujeitos à tributação monofásica e não sujeitos a esta tributação; e (ii) a necessidade de considerar alguns estornos de crédito realizados pela IMPUGNANTE, não considerados na autuação. A partir daquelas correções e conforme tabela cima, a D. Autoridade Fiscal conclui que o valor da infração deveria ser reduzido de R\$ 65.133.476,82 para R\$ 63.139.584,68.

Apesar da redução, a D. Autoridade Fiscal manteve seu posicionamento em relação a ausência de direito creditório de ICMS sobre as entradas de insumos utilizados na produção de combustíveis monofásicos, tendo em vista a vedação contida nos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023, em virtude de suposta incompatibilidade entre os regimes monofásico e não-cumulativo, assim como entendeu que o cálculo da proporcionalidade das saídas deve considerar as exportações realizadas no período pela IMPUGNANTE.

Toda a estrutura das informações prestadas, portanto, sobre aqueles dois temas, resume-se no equivocado entendimento de que o regime monofásico seria, na verdade, um novo tributo, diferente do ICMS que está na Constituição Federal e, portanto, supostamente incompatível com o regime não-cumulativo.

Para tanto, arvorou-se o D. Auditor Fiscal em legislador para estabelecer as regras desse novo tributo, afastando integralmente o direito de manutenção dos créditos.

Conforme aduz a D. Autoridade Fiscal, ainda, a previsão constitucional que cuida do direito da manutenção dos créditos de ICMS sobre mercadorias destinadas à exportação (artigo 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea 'a', da CF/88) não seria aplicável para a exportação de produtos monofásicos, pois, no seu entender, tal previsão apenas se aplicaria no âmbito do regime não-cumulativo, o qual seria diverso e incompatível com o regime monofásico. Ou seja, alega que todo e qualquer crédito de imposto não ocorre para o sistema monofásico.

Desde logo, observa-se que a D. Autoridade Fiscal mantém seu entendimento acerca da legalidade dos Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23, sob o pretexto da suposta incompatibilidade, do *"regime geral de apuração"*, com a sistemática monofásica prevista na LC 192/22. Portanto, o entendimento do D. Agente Fiscal inova no ordenamento jurídico, instituindo um tributo diverso do ICMS e que não respeita o princípio da não-cumulatividade.

A IMPUGNANTE, desde logo, reitera integralmente as razões expostas em sua impugnação e expõe, adiante, os motivos pelos quais o entendimento da D. Autoridade Fiscal, naquilo que se volta à manutenção da autuação, não merece ser acatado.

A IMPUGNANTE expôs, na peça de defesa, todas as razões pelas quais o regime monofásico do ICMS sobre a saída dos combustíveis previstos no art. 2º, da LC 192/22 é compatível com o creditamento das entradas tributadas de insumos no estabelecimento de refino de petróleo da IMPUGNANTE.

Uma vez exposta a perfeita compatibilidade do regime geral de apuração com o ICMS monofásico – eis que o próprio Estado da Bahia não alterou o regime de apuração da IMPUGNANTE com a instituição do ICMS monofásico –, há de se reconhecer o direito da IMPUGNANTE a manter os créditos tomados, mediante a aplicação dos dispositivos constitucionais e legais expostos, cancelando-se o auto de infração.

Frise-se que não se trata de alegação de inconstitucionalidade ou legalidade. A apreciação das razões de defesa da IMPUGNANTE independe deste exercício. A questão posta, como se vê, é o reconhecimento da aplicação dos dispositivos constitucionais e legais aplicáveis para confirmar a ausência de necessidade do estorno exigido e a improriedade das glosas da autuação.

Evidentemente que a vedação ao crédito em questão implica em cumulatividade na cadeia dos combustíveis, gerando evidente assimetria tributária em comparação com os combustíveis importados, que, por sua vez, por adquirirem o combustível pronto para mistura e consumo (inexistente processo industrial no país), não possuem este ônus. A incidência monofásica, como visto, não é independente da apuração não-cumulativa.

DOS PEDIDOS

Ante o exposto, a IMPUGNANTE reitera integralmente os fundamentos e pedidos da impugnação, assim como requer não sejam acolhidas as razões expostas pela D. Autoridade Fiscal em suas informações.

Os autuantes apresentaram a segunda informação fiscal às fls. 301/303.

A empresa apresenta Manifestação à Informação Fiscal às fls. 263 a 295. Sobre a mesma temos a prestar as seguintes informações:

Na Informação Fiscal anterior, fls. 244 a 259, o auto de infração foi reduzido, baseado na inclusão das DEVOLUÇÕES DE VENDAS que não haviam sido consideradas inicialmente para efeito de cálculo da proporcionalidade dos estornos de crédito das entradas antecedentes de insumos relacionados à produção dos itens monofásicos, bem como a inclusão de ESTORNOS DE CRÉDITO que a autuada já havia lançado em sua Apuração na EFD e que não tinham sido considerados originalmente; Com estas reduções o auto de infração foi reduzido para R\$ 63.139.584,68 (sessenta e três milhões, cento e trinta e nove mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e sessenta e oito centavos), conforme novos demonstrativos constantes de CD-R à fl. 261;

Na Manifestação Fiscal apresentada às fls. 263 a 295, a autuada toma ciência das reduções anteriormente mencionadas, juntamente com seus respectivos NOVOS DEMONSTRATIVOS, conforme Intimação pelo DT-e à fls. 259 e 260;

Quanto às demais questões trazidas na Manifestação Fiscal a autuada não traz fatos novos, apenas repetindo as alegações postas na Defesa inicial.

Diante de tudo constatado, e tendo em vista que a empresa não trouxe elementos suficientes para elidir a acusação fiscal, reforçamos os termos trazidos na primeira e na presente Informação Fiscal, com a consequente **procedência parcial** da autuação e reduções realizadas, no valor de

R\$ 63.139.584,68 (sessenta e três milhões, cento e trinta e nove mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e sessenta e oito centavos).

Registro o comparecimento à sessão virtual de julgamento, realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Carlos Linek Vidigal, OAB/SP nº 227.866, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

Trata-se de lançamento de ICMS no valor de R\$ 65.133.476,82, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do ICMS Monofásico, com repercussão na obrigação principal.

A defesa inicial, após contestar alguns aspectos do lançamento, pede por diligência, mas na informação fiscal os autuantes constataram equívocos inclusive um que sequer foi alegado, reformando o lançamento, de forma que entendo satisfatória a revisão efetuada e denego o pedido visto que a discussão está mais voltada às questões de direito do que de erros materiais, que foram acolhidos parcialmente pelos autuantes.

Dada a extensão da peça de defesa, das 2 informações fiscais e das manifestações do contribuinte, indispensável trazer ao voto um resumo dos posicionamentos tanto da defesa como dos autuantes.

A infração decorre da empresa se creditar indevidamente do ICMS relativo aos insumos atrelados à produção de itens monofásicos, de combustíveis incluídos no sistema Monofásico de tributação, conforme Lei Complementar 192, de 11 de Março de 2022, e em desacordo ao estabelecido na Cláusula Décima do Capítulo VI dos Convênios ICMS 199/22 e 25/23.

A defesa se pauta no fato de que o contribuinte teve veto ao direito de manutenção do crédito de ICMS sobre a aquisição de insumos tributados para posterior saída de combustíveis monofásicos, definidos na LC 192/22, sob o argumento de que a tributação monofásica na saída, supostamente, não se adequaria ao crédito dos insumos tributados, tendo as Secretarias de Fazenda dos Estados decidido, via CONFAZ, aquela vedação creditória - cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023 e entende que a *vedação prevista naquela cláusula décima sétima, dos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023, não encontra amparo na legislação que rege a matéria.*

Que para realizar o cálculo do estorno que alegadamente deveria ter sido realizado pelo impugnante, autoridade fiscal considerou, em proporção às saídas de todos os produtos, as vendas (saídas) internas, interestaduais, e exportações de óleo diesel, gasolina e GLP, apurando o percentual de estorno mensal para os meses de maio a dezembro de 2023, a consideração das exportações no numerador do índice de estorno inflou – indevidamente, como se verá – o valor do total de saídas de produtos monofásicos.

Reclama ainda da impossibilidade da glosa de créditos de ICMS sobre devoluções de vendas ou retorno por recusa do destinatário de produtos plurifásicos (desfazimento das vendas), que são aquelas com CFOPs 1.201, 1.410, 1.411, 2.201 e 2.202, tendo em vista o direito à manutenção do crédito pelo fornecedor nos termos do art. 309, inciso VIII, do RICMS/BA) para anulação do débito relativo à operações de vendas anteriormente efetuada e a impossibilidade da consideração, no numerador e no denominador do fator de estorno, do valor das operações de venda de produtos monofásicos canceladas por devoluções devidamente escrituradas nos livros fiscais da IMPUGNANTE.

Que como se verifica, *não poderia a autuação considerar uma regra de Convênio que não esteja alinhada com a competência constitucionalmente definida.* Ou seja, Convênios não possuem competência para disciplinar sobre a não-cumulatividade, tal como fez a cláusula décima sétima dos Convênios ICMS nºs 199/22 e 15/23, tendo a Constituição Federal reservado esta competência à lei complementar.

Friza que não se trata de alegação de constitucionalidade ou legalidade. A apreciação das razões de defesa independe deste exercício. A questão posta, como se vê, é o reconhecimento da

aplicação dos dispositivos constitucionais e legais aplicáveis para confirmar a ausência de necessidade do estorno exigido e a impropriedade das glosas da autuação.

Os autuantes prestam informação fiscal e fazem revisão do lançamento, conforme veremos a seguir.

Dizem da importância de se contextualizar e conceituar o Instituto de Tributação MONOFÁSICO do ICMS dos Combustíveis, para justificar a manutenção das exportações no cálculo da proporcionalidade do estorno de crédito dos insumos atrelados às saídas de produção dos itens monofásicos.

Que a tributação monofásica dos combustíveis foi implantada através da Lei Complementar nº 192, 11 de março de 2022, que estabelece em seu Art. 1º:

“Art. 1º Esta Lei Complementar define, nos termos da alínea h do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior.”

A MONOFASIA se trata de instituto tributário que não se coaduna com o regime NORMAL de Apuração do ICMS (Conta-Corrente Fiscal), pois o instituto monofásico diz respeito ao produto e não à Pessoa Jurídica, diferentemente do Conta-Corrente Fiscal do ICMS (ICMS NORMAL), onde os débitos pelas saídas são abatidos dos créditos pelas entradas, sendo este regime a “regra geral”. Este último é o regime não-cumulativo para apuração da Pessoa Jurídica, de onde os produtos monofásicos devem ser separados.

Que operacionalmente, na própria nota fiscal de um produto monofásico os campos do ICMS Normal e ICMS-ST não são preenchidos, pois existe campo próprio no arquivo XML da NF-e para o “destaque” do ICMS Monofásico. Por consequência, no campo do VALOR DO ICMS NORMAL não há destaque do imposto.

Que regime monofásico de tributação caracteriza-se por concentrar a cobrança em apenas um contribuinte: o produtor ou importador. No caso dos combustíveis que foram inseridos na tributação Monofásica do ICMS, cabe à Refinaria de Petróleo. Os demais elos da cadeia - atacadista (distribuidora) e varejista (postos de combustíveis) - submetem-se à não tributação em suas operações subsequentes, tendo em vista que este regime tributário incide apenas uma vez.

Ou seja, na Monofásica, onde há incidência única do imposto, continua-se a respeitar a não-cumulatividade, pois não haverá mais tributação em etapas subsequentes. No regime não-cumulativo tradicional (com tributação em várias etapas), se admite o direito de crédito de tributos que incidem ao longo de toda a cadeia produtiva. Por isso as Exportações, inclusive, são consideradas no cálculo da proporcionalidade a ser aplicado para efeito estorno devido pelos créditos das entradas dos insumos de produção dos itens monofásicos.

Em suma, o sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota específica, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Por isso é monofásico e não plurifásico. Neste regime a concentração da tributação ocorre com a incidência de alíquotas específicas, no caso do ICMS com alíquota *ad rem*, recai unicamente na pessoa jurídica do produtor, fabricante ou importador, e a consequente desoneração das etapas posteriores de comercialização no atacado e no varejo, para produtos específicos.

Cita que a Primeira Seção do STJ entendeu que não há direito ao crédito na hipótese de incidência monofásica do PIS e da Cofins, porque, nesse caso, não ocorre cumulação. Segundo o STJ, não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação é sujeita ao regime monofásico, pois a existência da hipótese cumulativa parte do princípio que deve haver a sobreposição de incidências tributárias, o que não ocorre nessa sistemática de tributação. Adicionalmente o STJ entendeu que apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica do PIS e da Cofins não colide com a sistemática do creditamento, visto que se relaciona aos produtos e não à pessoa jurídica que os comercializa, que pode comprar e revender outros produtos sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

O citado Recurso Especial – RESP tem a seguinte ementa:

“RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. RATIO DECIDENDI DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, “B”, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.”

Que cabe lembrar que, já que o regime monofásico é incongruente com o regime não-cumulativo/plurifásico, sendo os mesmos apurados em separado, leva-se a concluir por consequência que a previsão constitucional de manutenção de crédito do ICMS em relação às exportações se dá no âmbito do regime não-cumulativo/plurifásico (conta - corrente fiscal), não tendo correlação quanto à situação monofásica. Não há porque se falar em manutenção de crédito para um regime tributário especial que não possui aproveitamento de créditos.

Que assiste razão à autuada a alegação da desconsideração das devoluções de vendas tanto das saídas monofásicas, quanto das saídas totais, pelo fato de não ter se concretizado a operação de venda, tendo sido equívoco desta Fiscalização a não inserção de seus dados no levantamento para embasamento da infração.

Que embora não alegado pela autuada, esta fiscalização não considerou na coluna (I) do demonstrativo original “A.I. 269352.0002.24-4 - 01_CRÉDITO INDEVIDO NÃO ESTORNADO – MONOFASIA” os valores a título de estornos de crédito efetuados na Apuração do ICMS denominados de “Estorno de crédito/diferimento - Art. 312 inc I e II RICMS_BA”, momento em que corrige tal omissão no novo demonstrativo ora apresentado sendo abatidos do valor do débito das ocorrências lançadas no PAF (VALOR ESTORNO NÃO REALIZADO). Inicialmente (no demonstrativo original) apenas haviam sido considerados os estornos de crédito a título de ICMS - Energia Elétrica.

Com as retificações realizadas a partir dos itens 2 e 3 anteriores, os valores devidos da presente infração ficam assim distribuídos por período:

| MÊS | VALOR ESTORNO NÃO REALIZADO |
|--------|-----------------------------|
| mai/23 | 4.570.582,44 |
| jun/23 | 8.674.173,94 |
| jul/23 | 8.181.943,46 |
| ago/23 | 8.827.197,40 |
| set/23 | 6.262.206,15 |
| out/23 | 6.522.449,09 |
| nov/23 | 12.606.584,58 |
| dez/23 | 7.494.447,63 |
| | 63.139.584,68 |

A partir daquelas correções e conforme tabela cima, os autuantes concluem que o valor da infração deveria ser reduzido de R\$ 65.133.476,82 para R\$ 63.139.584,68.

O autuado contestou a impossibilidade dos autuantes considerarem as exportações das mercadorias monofásicas na composição de saídas para o cálculo da proporcionalidade em face de todas as saídas de produtos no período.

Postas estes fatos da defesa e da informação fiscal, a questão se torna em verdade uma discussão de direito. Estamos a tratar do Instituto de Tributação Monofásica do ICMS dos Combustíveis, implantada através da Lei Complementar nº 192, 11 de março de 2022, que estabelece em seu Art. 1º:

“Art. 1º Esta Lei Complementar define, nos termos da alínea h do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior.”

O Art. 49-D da Lei 7.014/96 diz:

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. Nesta ótica, foram celebrados pelo CONFAZ os Convênios ICMS nº 199/2022 e 15/2023, que preveem em suas respectivas Cláusulas décima sétima:

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 Óleo Diesel A B100, GLP e GLGN qualquer que seja a sua natureza, cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas destes produtos.”

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.”

O que se observa no texto legal acima sublinhado (qualquer que seja a sua natureza) é que as exportações também estão excluídas, não havendo outra exegese possível, tendo em vista que o regime monofásico é incongruente com o regime não cumulativo/plurifásico, sendo os mesmos apurados em separado, e portanto, a previsão constitucional de manutenção de crédito do ICMS em relação às exportações se dá no âmbito do regime não-cumulativo/plurifásico (conta-corrente fiscal), não tendo ligação alguma com o regime de monofásico, não havendo manutenção de crédito para um regime tributário especial que claramente veda créditos de qualquer natureza.

Cabe a este Conselho de Fazenda verificar se o procedimento fiscal está de acordo com a legislação e não há dúvidas quanto cumprimento dos Convênios ICMS 199/2022 e 15/23, que por sua vez estão assentados no art. 49-D da Lei nº 7.014/96 e da Lei Complementar nº 192/22.

Há sim uma alegação defensiva ao que consta na alínea “c”, inciso XII, art. 155 da CF/88, em que o instituto da monofásica dos combustíveis implementado com base da Lei Complementar nº 192/22, estabelecendo que estes teriam incidência única do ICMS, delegando aos Estados, através de Convênio, estão em colisão.

Curiosamente a estratégia da defesa, alega que não se trata de alegação de inconstitucionalidade ou legalidade, apenas insiste que a tributação monofásica prevista na legislação teria de respeitar o princípio da não cumulatividade, numa evidente contradição ao que está explícito na legislação.

Seria o mesmo que apelar para a inconstitucionalidade do SIMPLES NACIONAL, onde o ICMS é apurado pelas receitas com alíquota diferenciada e não pela conta corrente de débito/ crédito, e os atuantes inclusive fazem essa analogia. Assim, seria o mesmo que um contribuinte do SIMPLES apropriar créditos e dizer que não está alegando a inconstitucionalidade porque a Constituição lhe garante o crédito, e que o “SIMPLES NACIONAL tem de respeitar esse princípio”. Ora, se a legislação veda o crédito que o contribuinte alega ser um princípio constitucional imutável, não lhe resta outro caminho que não seja o da contestação quanto à inconstitucionalidade.

Ora, nosso sistema tributário é complexo e comporta essas alterações de regimes especiais com sacrifício do crédito fiscal a que faz jus pelo princípio da não cumulatividade. Seria o mesmo também que no caso do regime de crédito presumido, o contribuinte também lançasse seus créditos pelas aquisições e alegasse direito constitucional ao crédito pelo princípio da não cumulatividade.

O que está em discussão é reconhecimento ou não da aplicação dos dispositivos constitucionais e legais aplicáveis para se confirmar estorno exigido e estando este Conselho de Fazenda sem competência para contestar a legislação posta, resta ao contribuinte, se ainda inconformado com a decisão administrativa recorrer ao judiciário em busca de inconstitucionalidade, embora como tenha contraditoriamente afirmado “não se tratar de inconstitucionalidade”, pois é fato que a legislação é suficientemente clara para impedir a utilização do crédito que foi glosado, havendo sim, uma visão alegação de inconstitucionalidade.

O impugnante contestou ainda o lançamento da multa no de 60% do imposto. Em relação a isto,

este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, reduzindo ou extinguindo a multa, 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.

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de constitucionalidade;

A pretensão de que seja reduzida como consta no pedido, já que a penalidade está prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, nos termos do art. 125, incisos I e III, do COTEB (Lei nº 3.956/81), falece competência ao CONSEF além da declaração de constitucionalidade acima justificada, além da negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, impede também a redução ou cancelamento de penalidade, já que tal competência, com previsão ínsita no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, foi revogada em 12/12/19 pela Lei nº 14.183, com efeitos a partir de 13/12/19.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor corrigido na informação fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269352.0002/24-4, lavrado contra **REFINARIA DE MATARIPE S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$ 63.139.584,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da decisão acima para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2025.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA