

Eduardo Botelho: ICMS monofásico e não cumulatividade

O reflexo da tributação no setor de energia foi objeto de debate recente na sociedade brasileira. Como consequência, foram publicadas as Leis Complementares 192 e 194, ambas de 2022, as quais, respectivamente, inovaram ao trazer o instituto do ICMS monofásico e a definição de essencialidade para os combustíveis, o gás natural e a energia elétrica. Contudo estas mudanças ainda carecem de discussão sobre a sua forma de implementação. Neste texto se discutirá a aderência das novas regras ao



A legislação, ao possibilitar que as alíquotas do ICMS sejam

específicas (*ad rem*), desindexa o tributo do preço do produto e deixa de potencializar a volatilidade decorrente das oscilações da cotação internacional do petróleo.

Especificamente sobre a tributação monofásica, cabe registrar a promessa de simplificação que fundamentou a sua defesa. A aplicação da essencialidade veda que as alíquotas dos combustíveis sejam superiores à alíquota geral do ICMS de cada Estado.

O ICMS monofásico é fruto de uma discussão antiga. A redação vitoriosa é originária do Projeto de Lei Complementar nº 11/2020, o qual transformado na LC 192 no dia 11/03/2022. Seu fundamento é extraído do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "h" e dos §§4º e 5º que foram incluídos na Carta Magna pela Ementa Constitucional 33/2001.

Nas palavras do senador Jean Paul Prates, que relatou o projeto de lei, trata-se de medida de caráter estruturante e não de uma solução apenas de curto prazo. A sua aplicação demanda uma regulamentação do Confaz [\[1\]](#), sem a qual poderia ser considerada inconstitucional [\[2\]](#).

Contudo, apenas em dezembro de 2022 os estados editaram o Convênio ICMS 199/2022 regulamentando a sistemática de tributação monofásica do ICMS para os seguintes produtos/mercadorias: diesel, biodiesel, GLP e GLGN. Suas normas produzirão efeitos a partir de 1º de abril de 2023. O convênio é omissivo em relação ao etanol anidro e à gasolina [\[3\]](#), que, também, constam na LC 192/22.

Não cumulatividade

Quanto à regulamentação já realizada, destaca-se o fato do texto inicial da cláusula décima sétima do Convênio ICMS 199/2022 vedar a compensação do ICMS recolhido na etapa anterior à tributação

monofásica.

A vedação é inconstitucional, pois o inciso I do §2º do artigo 155 da CF determina que o ICMS é um imposto não cumulativo. É verdade que há muito tempo se discute quais seriam os contornos dessa não cumulatividade e que o STF já admitiu que a matéria seja delimitada por norma infraconstitucional [\[4\]](#). Entretanto não é permitido a Lei excluir a não cumulatividade. No caso concreto, cabe observar que a referida vedação não é encontrada nas normas gerais do ICMS (LC 87/1996) e nem mesmo na LC192/2022.

Oportuno lembrar que os convênios, conforme inciso IV, artigo 100 do CTN, são normas complementares das leis. Em manifestação na ADI 5.866, realizada em 2018, a Procuradoria Geral da República (PGR) assim se manifestou:

"Não cabe ao Confaz dispor sobre base de cálculo, compensação tributária, substituição tributária, contribuinte etc. Isso porque o Confaz não possui a legitimidade democrática necessária para a instituição de tributo, exigida pelos diversos dispositivos do ordenamento constitucional (nº 75/2018 — SFConst/PGR)."

Além disso, cabe observar que o fim da não cumulatividade poderá onerar a cadeia produtiva e gerar efeitos contrários aos objetivos do novo marco legal.

A advogada Vanessa Dexheimer (2017), no seu estudo sobre a não cumulatividade, nos ensina que ela favorece a neutralidade do tributo, dado que a incidência do imposto que não é compensado com o tributo incidente na fase posterior se torna custo de produção e, portanto, potencial causa de distorções.

Adicionalmente, destaca-se que o hiato entre o momento da arrecadação e o do consumo trazido pela incidência única diminui a correlação entre o ato de tributar e a capacidade contributiva, já que o imposto não é mais cobrado do consumidor final [\[5\]](#).

Neste sentido, é oportuno citar os ensinamentos do douto José Eduardo Soares de Melo (2009, pg. 272) que nos lembra que a não cumulatividade trata de uma autêntica obrigação que deve ser cumprida tanto pelo Poder Público como pelo contribuinte.

Reforçam os argumentos até aqui apresentados as observações realizadas na obra o "*ICMS e a EC 33/2001*" pelos destacados Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi (2002, pg. 185), os quais alertam que a incidência monofásica para as operações com combustíveis e lubrificantes não deve prejudicar a aplicação do princípio da não cumulatividade porque não significa não incidência, tampouco isenção ou imunidade e, portanto, não poderia resultar em estorno ou vedação ao crédito. Prosseguindo, os autores ensinam que:

É evidente que, imposta a monofasia, e apesar dela, não pode ser quebrado o princípio da não-cumulatividade. A incidência única do ICMS nas operações com combustíveis e lubrificantes deve, harmonicamente, conciliar-se com a não-cumulatividade, pois incidência única significa, no contexto da Constituição da República, *não-cumulatividade*. (Coêlho e Derzi, 2002, pg. 195)

Importante pontuar que não se questiona a impossibilidade de crédito da mercadoria incluída na

tributação monofásica e destinada à revenda. Mas esta vedação não deve alcançar os créditos das aquisições realizadas para a produção da mercadoria, dado que esta etapa da cadeia segue na tributação plurifásica.

PIS/Cofins monofásico

A propósito, é isto que ocorre na legislação sobre o PIS e a Cofins onde a tributação monofásica atribuída a alguns produtos não veda a apropriação de créditos obtidos na etapa anterior a sua fabricação. Esse entendimento foi manifestado pela Receita Federal do Brasil por meio da Solução de Consulta COSIT nº 496/2017. *In verbis*:

"... os produtos cujas receitas se submetem à incidência concentrada das contribuições não podem ser considerados como 'não sujeitos ao pagamento das contribuições', circunstância que vedaria os créditos com base no artigo 3º, §2º, II da Lei nº 10.833, de 2003, e seu correlato da Lei nº 10.637, de 2002. Dessa sorte, assiste razão à consulente ao dizer que os produtos tratados nos anexos da Lei nº 10.485, de 2002, 'não se enquadram no conceito de produtos não sujeitos à contribuição'."

Neste ponto, cabe observar que o artigo 24 da Lei Federal nº 11.727/2008 estendeu às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, produtoras de produtos sujeitos à incidência monofásica, a possibilidade de descontar créditos sobre a aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora/produtora, para revenda no mercado interno, de forma que todas as suas vendas sejam tributadas, inclusive no caso de revenda.

A redação atual do Convênio ICMS 199/2022 não detalha a forma de tributação na operação entre produtores de combustível. Porém, indica o diferimento na operação de importação do óleo diesel "A", biodiesel, GLP e GLGN e, ainda o diferimento do biodiesel na saída do produtor.

Operação interestadual

A legislação sobre o ICMS Monofásico é silente quanto à incidência do imposto na saída para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. O artigo 5º da Lei Complementar 192/2022 determina que o fato gerador será a saída do estabelecimento do contribuinte ou o desembaraço aduaneiro. Contudo, a jurisprudência dos tribunais superiores (Súmula 166 do STJ e ADC 49 do STF) esclarece que não há incidência do ICMS na operação de transferência para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

A tributação concentrada numa etapa anterior à da transferência pode gerar dificuldades. Por exemplo, caso o contribuinte decida posteriormente exportar o produto, estaria configurado o recolhido indevido do tributo [\[6\]](#).

Importante observar que as transferências, principalmente nas operações interestaduais, impactam o cenário em que será possível a apropriação do crédito de ICMS. Nesta hipótese, ainda não está claro como seria a forma de compensação do imposto devido ao estado de origem e de destino. Como o ICMS dos combustíveis derivados de petróleo é devido ao estado onde ocorrer o consumo, o estado de origem tende a resistir em assumir o ônus pelo crédito dos insumos utilizados na produção de mercadorias em seu território. Uma solução possível seria a dedução dos créditos dos valores devidos ao estado de destino no caso de uma operação interestadual.

Atualmente, a repartição de receitas é operacionalizada no sistema (Scanc [\[7\]](#)) utilizado pelo fisco para

garantir o repasse do ICMS entre estados em função das transferências de combustível realizado pelas distribuidoras e demais agentes.

Conclusão

A incidência monofásica reduz gastos com a conformidade fiscal e favorece a transparência sobre a carga tributária efetiva do setor de combustíveis (Silveira, 2018). Ela possui vantagens e desvantagens, mas é inegável que sua regulamentação, após mais de 20 anos de sua inclusão na Constituição, teve como um dos objetivos simplificar e otimizar o arcabouço tributário do setor de combustíveis.

Em sentido contrário caminha a vedação aos créditos trazida pelo Convênio ICMS 199/2022. Prevalendo a redação atual haverá impacto na neutralidade do ICMS, na transparência e na carga tributária do imposto.

Como as discussões sobre o tema ainda são incipientes, espera-se que o modelo seja alterado e que se espelhe na legislação federal do PIS/Cofins incidente sobre os combustíveis.

Referência bibliográfica

BRASIL. Confaz. Convênio ICMS 199/2022. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV199_22. Acesso em 22/01/2023.

BRASIL, Senado Federal. Parecer 62/2022 de Plenário sobre o Projeto de Lei Complementar nº 11/2020. Autor: senador Jean Paul Prates (PT/RN). Data: 10/03/2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/151606>. Acesso em 22/01/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade — *ADO 68/DF*. Decisão Monocrática. Requerente: Presidente da República. Requerido: Congresso Nacional. Relator ministro Rosa Weber. Brasília, 16 de março de 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1285213/false>. Acesso em 23/01/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 984/DF. Plenário. Requerente: presidente da República. Requerido: Governadores. Relator ministro Gilmar Mendes. Brasília, 14 de dezembro de 2022. Disponível em: [downloadPeca.asp \(stf.jus.br\)](downloadPeca.asp(stf.jus.br)). Acessado em 28/01/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimentar no Recurso Extraordinário — RE nº 630.705. Primeira Turma. Agravante: Bunge Alimentos S/A. Agravado: Estado de Mato Grosso. Relator ministro Dias Toffoli. Brasília 13 de fevereiro de 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur223955/false>. Acessado em 30/01/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário — RE nº 704.815. Plenário. Requerente: Estado de Santa Catarina. Requerido: Frame Madeiras Especiais LTDA. Relator ministro Luiz Fux. Brasília 14 de fevereiro de 2013. Disponível em: [paginador.jsp \(stf.jus.br\)](paginador.jsp(stf.jus.br)). Acessado em 28/01/2023.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário — RE nº 744.663. Agravante: Cervejarias Kaiser do Brasil S/A. Requerente: Dimas Comércio de Automóveis LTDA. Requerido: União. Relator Luiz Fux. Brasília 21 de junho de 2016. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho649421/false>. Acessado em 29/01/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5866 TP/DF. Requerente Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Relator Dias Alexandre de Moraes. Brasília 02 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho824350/false>. Acessado em 30/01/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no recurso extraordinário — RE nº 689.001 AgR/RS. Agravante: Cervejarias Kaiser do Brasil S/A. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator Dias Toffoli. Brasília 26 de fevereiro de 2018. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur380809/false>. Acessado em 28/01/2023.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: Não Cumulatividade e Coerência Legislativa, IBDT, Revista Direito Tributário Atual, 2017, vol. 38.

MEIRELES, José Antônio de Sousa. Direito ao Crédito do ICMS na Indústria do Petróleo e do Gás Natural. 1ª ed — Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática. 11 ed. – São Paulo: Dialética, 2009.

RFB – Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 496, de 27 de setembro de 2017. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87181>. Acesso em 23/01/2023.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O ICMS e a EC 33. São Paulo: Dialética, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015

SILVEIRA, Luciano Francisco Santos da. ICMS Monofásico: Uma Proposta de Simplificação da Tributação do Setor de Combustíveis. Monografia, UFRJ, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em:

<https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/7161> Acessado em 20/01/2023.

[1] Conselho Nacional de Política Fazendária.

[2] Ver Senado Federal – parecer de plenário número 62. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/151606>



[3] A essencialidade da gasolina não foi aceita pelos estados e é discutida na ADPF 984 e na ADI 7191.

[4] Conforme STF (RE 689.001 AgR, Relator: ministro Dias Toffoli, 2ª T, DJE de 26-2-2018):
"O princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências, sendo que as minúcias desse sistema e o contencioso que daí se origina repousam na esfera da legalidade".

[5] A autora afirma, ainda, que a não cumulatividade do ICMS consiste em um direito do consumidor de só suportar o ônus de imposto correspondente à aplicação da alíquota sobre a base de cálculo na última operação.

[6] Para aprofundamento sobre o direito a crédito de ICMS vinculado à operação de exportação ver tema 633 da repercussão geral (STF RE 704.815/SC) sobre direito aos créditos de mercadoria adquirida como uso e consumo.

[7] Ver ATO COTEPE/ICMS nº 47/03 e ATO Cotepe/ICMS 13/2014.