



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000327661

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1068994-98.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes USINA BAZAN S/A e USINA BELA VISTA S/A, são apelados ESTADO DE SÃO PAULO e SUBSECRETARIO DA RECEITA ESTADUAL DE SAO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores MARIA LAURA TAVARES (Presidente sem voto), HELOÍSA MIMESSI E FERMINO MAGNANI FILHO.

São Paulo, 2 de abril de 2025.

EDUARDO PRATAVIERA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Apelação Cível nº: 1068994-98.2023.8.26.0053

Apelante: Usina Bazan S/A e outro

Apelado: Estado de São Paulo

Apelado: Subsecretário da Receita Estadual de São Paulo

Origem: 2ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes

MM juiz(a) sentenciante: Dra. Erika Folhadella Costa

Voto nº 04383

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. Controvérsia atinente ao aproveitamento de crédito em operações e prestações antecedentes às saídas de combustíveis sujeitos ao regime de tributação monofásica. Disposições do art. 155, §2º, inc. XII, alínea h e §4º da CF. Matéria disciplinada pela LC nº 192/2022. Inexistência de incompatibilidade das Cláusulas 17 dos Convênios ICMS nº 199/2022 e 15/2023, que preveem a impossibilidade de apropriação de crédito no regime de tributação monofásica e objetivam a instrumentalização do regime monofásico de tributação. Inexistência de violação às disposições constitucionais e legais, que atribuíram a competência necessária para Estados e Distrito Federal regulamentarem alíquotas e regras relativas à apuração e à destinação do ICMS monofásico. Incompatibilidade da não-cumulatividade com referida sistemática, visto que intimamente relacionada ao regime plurifásico. Discussão acerca da constitucionalidade dos referidos convênios no bojo da ADI 7397, distribuída por dependência à ADI 7.164, que se encontram pendentes de julgamento e nas quais não há informação de concessão de efeito suspensivo. Superveniência do Convênio ICMS nº 26/23 que não macula os Convênios anteriores. Sentença mantida. Recurso desprovido.

Trata-se de recurso de apelação interposto em face da r. sentença de fls. 59/65, cujo relatório adoto, que denegou a segurança. Em suma, o juízo *a quo* delimitou que a insurgência das impetrantes se relaciona à vedação do creditamento do ICMS apurado em fase anterior ao refino de combustíveis, com base nos convênios ICMS 199/2022 e 15/2023, destacando o teor dos artigos 17 de ambos. Elencou o contido no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea H da CF trouxe a possibilidade de lei complementar dispor acerca da incidência única do ICMS para combustíveis e lubrificantes, dispositivo incluído por meio da EC 33/2001, que também estabeleceu que Estados e Distrito Federal fixariam normas por meio de

convênio enquanto não editada a referida Lei Complementar. Relatou que, posteriormente, foi editada a LC nº 192/2022, que instituiu o regime monofásico de tributação, no qual não há observância ao princípio da não cumulatividade, o qual é próprio do regime bifásico ou plurifásico. Assim, não vislumbrou inconstitucionalidade dos aludidos convênios, salientando decisão do E. STF sobre a constitucionalidade da LC 192/2022, bem como precedente do C. STJ e trecho de documento emanado da COMSEFAZ.

Os Embargos de Declaração opostos (fls. 79/84) foram rejeitados a fls. 89.

Em suas razões (fls. 93/98), as impetrantes defendem que o princípio da não cumulatividade se aplica ao regime monofásico de ICMS. Aduzem que a Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 26/23 reconhece essa possibilidade, com exceção de determinados contribuintes, como o seu caso, o que não foi abordado pela r. sentença, em violação ao disposto no art. 489, §1º, IV, do CPC. Afirmam que o juízo está adstrito ao que foi postulado, sendo que a discussão se cinge à inconstitucionalidade do convênio por violação à regra da não cumulação prevista no art. 155, §2º, I da CF e à competência outorgada pela Constituição, alegando que o convênio deveria se limitar a estipular alíquotas do ICMS, em razão do disposto no art. 155, §2º, XII, alínea “c” da CF e art. 3º, V da LC 192/22 e arts. 19 e 20 da Lei Kandir. Alegam que a Constituição prevê que a lei complementar disciplinará o regime de compensação do imposto e que os Convênios ICMS 199/22, 26/23 e 15/23 extrapolam sua competência, pois a Constituição Federal e Lei Complementar não vedam o desconto de crédito de ICMS quando o regime de tributação for monofásico. Alega violação ao princípio da isonomia tributária e defende que o Convênio 26/23 é constitucional ao reconhecer o direito de crédito nas operações monofásicas, sendo inconstitucional e ilegal apenas na parte que ressalva determinados contribuintes.

Recurso tempestivo e preparo recolhido com complementação (fls. 99/100 e 140/141), considerando que consta em controle interno o pagamento da guia complementar.

Contrarrazões a fls. 109/127.

É o relatório.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

De início, afasto a preliminar de inadequação da via eleita tecida em contrarrazões, eis que não se discute lei em abstrato, mas sim, suposta violação ao direito líquido e certo das impetrantes em tomarem créditos de ICMS monofásico em operações envolvendo combustíveis. Assim, considerando que o ato impugnado se mostra apto a produzir efeitos concretos, é caso de rejeição da preliminar.

No mérito, o inconformismo dos impetrantes não merece prosperar.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por usinas que produzem etanol e açúcar, as quais relatam que um dos principais insumos utilizados na sua atividade é o óleo diesel, que passou a ser tributado pelo ICMS monofásico a partir da edição da LC nº 192/22. Afirmam que o Convênio ICMS nº 199/22 vedou a apropriação de créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de óleo diesel A, B100, GLP e GLGN, sob o fundamento de incompatibilidade com o regime de tributação monofásico. Entretanto, o Convênio ICMS nº 26/2023 reconheceu o direito ao creditamento, com exceção de determinados contribuintes, dentre eles, as impetrantes.

Assim, argumentam que a vedação de tomada de créditos é inconstitucional e ilegal, requerendo que seja assegurado o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS nas aquisições de Gasolina C, Óleo Diesel B, GLP e GLGN, inclusive quanto ao período pretérito ao ajuizamento do *mandamus*, desde o início da produção de efeitos do Convênio ICMS nº 199/22.

O regime monofásico de tributação do ICMS foi previsto pela Constituição Federal, sendo atribuído à Lei Complementar a definição dos combustíveis e lubrificantes objeto de referida tributação, bem como delegada aos Estados e Distrito Federal a edição de regras para a apuração e destinação do imposto. Confira-se:

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

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

XII - cabe à lei complementar:

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto

incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h , observar-se-á o seguinte: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#) [Vigência](#)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g , observando-se o seguinte: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem , incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o

disposto no art. 150, III, b. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#) Vigência

A matéria foi regulamentada com a edição da Lei Complementar nº 192/22, que estabeleceu que estão abarcados por referida tributação a gasolina, o etanol anidro combustível, o diesel, o biodiesel e o gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural, e, no que tange às alíquotas do imposto, reiterou disposição constitucional, assim delimitando:

Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

(...)

V - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da [alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal](#), observado o seguinte:

- a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto;*
- b) serão específicas (ad rem), por unidade de medida adotada, nos termos do [§ 4º do art. 155 da Constituição Federal](#); e*
- c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o disposto na [alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal](#).*

Nesse contexto, foi editado o Convênio ICMS nº 199/22, que estabeleceu procedimentos para o controle, apuração, repasse e dedução do imposto, assim como

prescreveu em sua cláusula décima sétima o seguinte:

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.

Da mesma forma, o Convênio ICMS N° 15/2023, que tratou especificamente das operações com gasolina e etanol anidro combustível:

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

Diante disso, logo se vê que os Convênios alteraram o sistema de apuração do imposto e o aproveitamento de créditos visando a instrumentalização do regime monofásico de tributação, vedando a apropriação de créditos e dispondo acerca da necessidade de estorno em tais operações.

Ao contrário do alegado pelos contribuintes, não se verifica violação à Constituição ou à lei, pelo contrário, por elas são respaldados, como se observa dos dispositivos acima mencionados, foi atribuída a competência necessária para Estados e Distrito Federal para regulamentarem alíquotas e regras relativas à apuração e à destinação do ICMS monofásico, a fim de adequar sua estrutura normativa.

Considerando que, na hipótese, a carga tributária fica concentrada em uma única fase do ciclo produtivo e é suportada por um único contribuinte, a alíquota do ICMS monofásico se mostra conflitante com o sistema de créditos e débitos. Assim, a regra da não-

cumulatividade é incompatível com referida sistemática, posto que intimamente relacionada ao regime plurifásico, como se observa da lição de Leandro Paulsen:

“A não cumulatividade é mecanismo que evita a tributação em cascata, ou seja, impede que a tributação de operações sucessivas, com a incidência repetida do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma riqueza. Para evitar isso, a Constituição optou pela não cumulatividade baseada num sistema de creditamentos. Quando um contribuinte adquire mercadorias para revenda, credita-se do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias. O art. 155, § 2o, inciso I, é inequívoco ao especificar que o ICMS será não cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal””. (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 10ª edição, rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Pág. 477.)

Cabe ressaltar que o C. STJ já se manifestou no sentido da não incidência da regra da não cumulatividade no regime monofásico:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REVENDA DE MERCADORIAS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ).

2. No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar.

3. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por

cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.

4. "Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias" (STF, RE 762892 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, DJe-070).

5. A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador, não sendo a hipótese dos autos, nos termos do que estabeleceu o item 8 da Exposição de Motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que dispôs, de forma clara, que os contribuintes tributados em regime monofásico estariam excluídos da incidência não cumulativa do PIS/PASEP.

6. O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS.

7. A técnica da monofasia é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, e objetiva o combate à evasão fiscal, sendo certo que interpretação contrária, a permitir direito ao creditamento, neutralizaria toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia.

8. Embargos de divergência desprovidos.

(EDv nos EAREsp n. 1.109.354/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 14/4/2021, DJe de 3/5/2021.)
(g.n)

Não se desconhece que está em discussão, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a inconstitucionalidade dos Convênios ICMS 199/2022 e 15/2023 no bojo da ADI

7.397, distribuída por dependência à ADI 7.164, em que se alega, dentre vários pontos, afronta ao princípio da não cumulatividade. Entretanto, não se verifica concessão de efeito suspensivo ou julgamento da referida ação, de modo que não se pode considerar referidos dispositivos inconstitucionais.

Assim tem decidido esse E. Tribunal de Justiça:

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO – ICMS – Preliminar de inadequação da via eleita afastada - Ato impugnado que se mostra apto a produzir efeitos concretos - Impetração que visa para assegurar o direito líquido e certo da empresa impetrante de aproveitar e manter créditos decorrentes de operações tributadas pelo ICMS antecedentes às saídas de combustíveis sujeitos à incidência monofásica, podendo utilizá-los para compensar com o ICMS próprio, afastando-se as previsões contidas na Cláusula 17 dos Convênios ICMS 199/2022 e 15/2023 – Inexistência de incompatibilidade dos Convênios ICMS 199/2022 e 15/2023, com a referida Lei Complementar n. 192/2022, os quais visam instrumentalizar o regime monofásico de tributação - Cláusula 17ª, do Convênio CONFAZ 199/2022, que regulamenta o regime monofásico de ICMS sobre operações com combustíveis previsto pela LC nº 192/2022, prevê expressamente a impossibilidade de apropriação de crédito no regime de tributação monofásica - Descabimento da suspensão da norma antes mesmo da efetiva apreciação de sua constitucionalidade pelo E. Supremo Tribunal Federal nas ADIs 7397 e 7.164 pendentes de julgamento - Ausência de violação ao princípio da anterioridade - Precedente desta Eg. Corte - Sentença denegatória da segurança mantida – Recurso não provido. (TJSP; Apelação Cível 1020921-61.2024.8.26.0053; Relator (a): Rebouças de Carvalho; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 23/10/2024; Data de Registro: 23/10/2024)

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Mandado de Segurança –

Tributário – ICMS – Decisão recorrida que deferiu parcialmente a liminar para que a autoridade impetrada se abstenha de exigir o estorno dos valores correspondentes aos créditos de ICMS relativos às operações e prestações antecedentes às saídas de combustíveis sujeitos ao regime monofásico previsto na LC 192/2022, de que tratam as cláusulas décimas sétimas dos Convênios ICMS 199/2022 e 15/2023, suspendendo-se a exigibilidade dos respectivos montantes até final julgamento, na forma do art.151, inciso IV, do Código Tributário Nacional – CTN – Insurgência do contribuinte – Descabimento - Cláusula 17ª dos Convênios ICMS 199/2022 e 15/2023 que vedam, de forma expressa, a apropriação de crédito no regime de tributação monofásica, em operações e prestações antecedentes às saídas de Óleo Diesel A, B100, GLP e GLGN (Convênio ICMS nº 199/22) e de Gasolina A e EAC (Convênio ICMS nº 15/23), cabendo ao contribuinte promover o devido estorno na proporção das saídas de tais produtos, exigência essa última que foi deferida na decisão recorrida – Constitucionalidade das referidas cláusulas que está em debate no Supremo Tribunal Federal, na ADI nº 7397/DF, o que obsta, em sede de cognição sumária, a concessão do pretendido pelo contribuinte – Precedentes dessa Corte de Justiça – Decisão mantida – Recurso não provido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2141278-18.2024.8.26.0000; Relator (a): Marcos Pimentel Tamassia; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro de Bauru - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/08/2024; Data de Registro: 28/08/2024)

APELAÇÃO. Mandado de Segurança. Preliminar de inadequação da via eleita afastada. Ato impugnado que se mostra apto a produzir efeitos concretos. Inaplicabilidade da Súmula 266 do STF. Mérito. Pretensão da impetrante de que a Fazenda Pública seja impedida de autuá-la com base nos Convênios nºs 199/2022 e 15/2023, reconhecendo o seu direito líquido e certo ao creditamento do ICMS pago nas etapas anteriores ao processo produtivo e respectiva compensação na saída dos seus produtos. Não

cabimento. Não vislumbrada incompatibilidade dos Convênios ns. 199/2022 e 15/2023, especialmente no que tange à Cláusula 17ª de ambas, com a referida Lei Complementar n. 192/2022, os quais visam instrumentalizar o regime monofásico de tributação. Regime monofásico para o setor de combustíveis que possui autorização com status constitucional, nos termos do art. 155, § 2º, XII, "h", da Constituição Federal. Vedação de creditamento do imposto nas operações antecedentes às saídas dos combustíveis, que não desrespeita o princípio da legalidade. Competência para formatação da estrutura normativa delegada pela Constituição Federal aos Estados e ao Distrito Federal, mediante deliberação, nos termos do § 5º, do art. 155, da CF. Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade nºs 7.397 e 7.164 pendentes de julgamento no STF. Ausente ofensa a direito líquido e certo da impetrante. Sentença Mantida. Recurso improvido. (TJSP; Apelação Cível 1009791-74.2023.8.26.0032; Relator (a): Paulo Cícero Augusto Pereira; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro de Araçatuba - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 01/08/2024; Data de Registro: 01/08/2024)

No mais, as impetrantes alegaram a inconstitucionalidade e ilegalidade dos Convênios ICMS 199/2022 e 15/2023 suscitando o teor do Convênio ICMS nº 26/23, em que o CONFAZ reconheceu o direito ao creditamento no ICMS cobrado na forma da Lei Complementar nº 192/2022 em relação às aquisições de Gasolina C, Óleo Diesel B, GLP e GLGN utilizados como insumo pelo sujeito passivo do imposto, com exceção de determinados contribuintes. Todavia, caso fosse intenção do CONFAZ abolir as pretéritas disposições, promoveria alterações nos Convênios ICMS 199/2022 e 15/2023, o que não foi feito. A mera superveniência de tal norma não torna as anteriores viciadas.

Destaque-se que a redação original da norma permitia que fosse tomado crédito na aquisição de óleo combustível, além dos combustíveis já elencados, contudo, com a publicação do Convênio ICMS nº 61/23, esse item foi retirado da lista de bens cujo crédito na aquisição a título de insumo foi permitido, o que demonstra que o CONFAZ optou por adotar a não cumulatividade em algumas hipóteses, e não por obrigatoriedade legal ou constitucional.

Nessa mesma ordem de ideias, tampouco se vislumbra violação à isonomia no aludido Convênio, eis que se deliberou não assegurar a não-cumulatividade a determinados sujeitos passivos. Com efeito, cada envolvido na cadeia de tributação do ICMS monofásico detém suas particularidades, o que certamente foi observado pelo CONFAZ ao assim deliberar.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

Honorários incabíveis na espécie (art. 25 da Lei 12.016/2009). Custas, na forma da lei.

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

EDUARDO PRATAVIERA

Relator