



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA

Secretaria de Estado de Finanças - SEFIN
Gerência de Tributação - SEFIN-GETRI

Parecer nº 99/2023/SEFIN-GETRI

Processo nº XXXX.XXXXXX/XXXX-XX

Interessado: Gerência de Fiscalização – Núcleo de Combustíveis

Assunto: Consulta interna formulada por intermédio do Memorando nº 9/2023/SEFIN-GEFIS (XXXXXXXXXX)

EMENTA: Consulta Tributária. Complementação e ressarcimento de ICMS para fins de ajuste do montante do débito retido antecipadamente nas operações com gasolina, óleo diesel e etanol hidratado combustível. Aplicação às operações anteriores a 1º de fevereiro de 2022. §§ 1º e 2º do art. 368-E do Anexo X do RICMS/RO-2018, inseridos pelo Decreto n. 27.465/2022. Regras não excepcionadas durante o período de vigência dos convênios que congelaram a base de cálculo da substituição tributária. Complementação e ressarcimento não aplicáveis em relação às operações com óleo diesel e gasolina, praticadas entre 1º de julho e 31 de dezembro de 2022, cuja base de cálculo da retenção tenha sido a média móvel de que trata o art. 7º da LC 192/22, na forma dos Convênios n. 81 e 82/22. Acordo homologado pelo Plenário do STF, em 14/12/2022, no âmbito da ADPF 984. Eficácia *erga omnes* e efeito vinculante.

1. RELATÓRIO

Trata-se de questionamentos apresentados pela GEFIS, mais especificamente pelo Núcleo de Combustíveis, por intermédio do Memorando nº 9/2023/SEFIN-GEFIS (Id. xxxxxxxxxx), sobre os aspectos concernentes à complementação e ao ressarcimento de ICMS, para fins de ajuste do montante do imposto retido por substituição tributária (ICMS-ST), em razão de eventual diferença entre o preço praticado na operação a consumidor final e a base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária.

Aduz que as dúvidas têm por origem o Decreto n. 27.465/2022, de 9 de setembro de 2022, o congelamento da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária – realizado por meio de convênios do CONFAZ – e a edição da LC 192, de 11 de março de 2022, alterada posteriormente pela LC 194, de 23 de junho de 2022.

De forma específica, apresenta os seguintes questionamentos:

- 1 . É devida a cobrança de diferenças de ICMS não pagas, quando a base de cálculo da operação a consumidor final se efetivar em montante superior à base de cálculo presumida, relativo ao período compreendido entre a publicação da Lei nº 4.208, de 14 de dezembro de 2017 e o Decreto nº 26.868, com efeitos a partir de 26/01/2022, observado o

disposto no § 1º do art. 368-E, acrescido pelo Decreto nº 27.465, com efeitos a partir de 22/09/2022 ?

2. É devida a cobrança de ICMS , pelo mesmo motivo supramencionado, no período em que a base de cálculo permaneceu inalterada em razão dos Convênios ICMS nº 192/21, efeitos de 29/10/2021 a 27/01/2022, ICMS nº 001/22, efeitos de 28/01/2022 a 24/03/2022, ICMS nº 15/22, efeitos de 25/03/2022 a 30/06/2022 e ICMS nº 83/22, com efeitos a partir de 01/07/2022 ?
3. No que tange ao período compreendido entre 01/07/2022 e 31/12/2022, período em que produziu efeitos o art. 7º da LC nº 192/2022, com efeitos abrangendo, além do diesel, os combustíveis GLP, GLGN e gasolina por força de decisão liminar proferida em sede da ADI 7.164/DF, considerando o acordo homologado pelo plenário do STF em sede da ADPF 984, questiona-se: fica afastada a cobrança e o ressarcimento das diferenças ?

É o relatório.

2. ANÁLISE E LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Inicialmente, em relação à complementação e ao ressarcimento de ICMS, nas situações em que o preço praticado ao consumidor for superior ou inferior à base de cálculo presumida utilizada para a retenção e recolhimento do ICMS-ST, nas operações com combustíveis, trazemos à baila a leitura da disposição contida no art. 26 da Lei n. 688/96, cuja **redação foi dada pela lei n. 4.208/2017, com efeitos a contar de 14 de dezembro de 2017:**

Art. 26. Salvo disposição em contrário, uma vez efetivada a substituição tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as operações e prestações discriminadas no artigo 24-A ou implementada com base no artigo 25. (NR Lei nº 4208, de 14/12/17 - efeitos a partir de 14/12/17)

§ 1º. O contribuinte substituído deverá recolher o valor relativo à complementação do imposto devido por substituição tributária - ICMS-ST - quando a base de cálculo da operação a consumidor final se efetivar em montante superior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, observados a forma, o prazo e as condições previstos em decreto do Poder Executivo. (NR Lei nº 4208, de 14/12/17 - efeitos a partir de 14/12/17)

(...)

§ 6º. Fica o Poder Executivo autorizado a exigir do contribuinte a complementação do imposto devido por substituição tributária de que trata o § 1º nas operações entre contribuintes, quando o valor da operação por ele praticado se efetivar em montante superior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, **observados o prazo, as condições e forma previstos em Decreto do Poder Executivo.** (AC pela Lei nº 4208, de 14/12/17 - efeitos a partir de 14/12/17)

Pela leitura dos dispositivos em questão, verifica-se que os **§§ 1º e 6º do art. 26 da Lei n. 688/96 permitiram ao fisco a cobrança de complementação** do imposto devido por substituição tributária quando a base de cálculo da operação a consumidor final se efetivasse em montante superior àquela presumida. No entanto, **limitaram o alcance da norma à regulamentação pelo poder executivo.**

Nesse sentido era a interpretação desta Gerência de Tributação acerca do ressarcimento, de forma que, até que sobreviesse previsão normativa em sentido contrário, a “não ocorrência do fato gerador presumido”, para fins de enquadramento no ressarcimento, previsto no art. 20, I, do Anexo VI, ou na restituição contida no art. 234, IV, ambos do RICMS/RO-2018, seria caracterizada pela inoccorrência total – e não apenas alteração no aspecto quantitativo – de operação ou prestação subsequente ao recolhimento do imposto por substituição tributária, o que poderia ocorrer em razão de perda, roubo, quebra, extravio, inutilização ou consumo de mercadoria.

Ocorre que, até o dia 26 de janeiro de 2022, não havia na legislação tributária do Estado de Rondônia disposição em sentido contrário que infirmasse o encerramento da fase de tributação estabelecido no caput do art. 26, acima transcrito, ou Decreto do Poder Executivo que autorizasse a complementação do imposto em razão da diferença entre o preço praticado na operação a consumidor final e a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária.

Não obstante, a matéria foi regulamentada por intermédio do **Decreto n. 26.868/2022**, editado naquela data, que, **incluindo os artigos 368-A a 368-E no Anexo X do RICMS/RO-2018, permitiu ao contribuinte promover o ressarcimento e delineou a forma pela qual deverá proceder à complementação do imposto nas operações com gasolina, óleo diesel e etanol hidratado combustível**, nas hipóteses que a base de cálculo considerada por ocasião do recolhimento do ICMS por substituição tributária for diferente da efetivamente praticada na venda ao consumidor final.

Referido Decreto n. 26.868/2022 entrou em vigor dia 26 de janeiro de 2022, com a seguinte redação:

Art. 1º Acresce a Seção III-A ao Capítulo I da Parte 5 do Anexo X do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS/RO, aprovado pelo Decreto nº 22.721, de 5 de abril de 2018, com a seguinte redação:

**“Seção III-A
Do Ajuste do Imposto Retido por Substituição Tributária nas
Operações com Gasolina, Óleo Diesel e Etanol Hidratado Combustível**

Art. 368-A. O contribuinte substituído, para fins de ajuste do montante do imposto retido por substituição tributária decorrente da diferença entre o preço praticado na operação a consumidor final e a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária, deverá apurar mensalmente, considerando todas as operações com gasolina, óleo diesel e etanol hidratado combustível recebidas pelo estabelecimento no período que tenham sido submetidas ao regime de substituição tributária:

I - o montante do imposto presumido, que corresponderá ao valor obtido pela aplicação da alíquota interna sobre o valor ponderado médio mensal da base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária, informado nos documentos fiscais de aquisição das mercadorias; e

II - o montante do imposto efetivo, que corresponderá ao valor obtido pela aplicação da alíquota interna sobre o valor ponderado médio do preço praticado na operação a consumidor final deste Estado constante nos documentos fiscais de saída das mercadorias.

Parágrafo único. Em face do que dispõe os incisos I e II do caput resultará, em relação a cada item:

I - valor negativo, quando o montante do inciso I for inferior ao montante do inciso II, situação em que constituirá valor a complementar; e

II - valor positivo, quando o montante do inciso I for superior ao montante do inciso II, situação em que constituirá valor a ressarcir.

(...)

Art. 368-E. Ato do Coordenador-Geral da Receita Estadual poderá

disciplinar procedimentos complementares ao previsto nesta Seção.

Art. 2º O ressarcimento e a complementação constantes no parágrafo único do art. 368-A aplicar-se-ão às **operações de saída realizadas a partir de 1º de fevereiro de 2022.**

Verifica-se, pois, que de acordo com o art. 2º do Decreto n. 26.868/2022, a complementação e o ressarcimento em questão só seriam aplicáveis às operações de saídas realizadas **a partir de 1º de fevereiro de 2022.**

Posteriormente, no entanto, foi editado o **Decreto n. 27.465**, de 9 de setembro de 2022, cuja entrada em vigor se deu em 22 de setembro de 2022, o qual **acresceu os §§ 1º e 2º ao art. 368-E**, de forma que referido dispositivo passou a constar com a seguinte redação:

Art. 368-E. Ato do Coordenador-Geral da Receita Estadual poderá disciplinar procedimentos complementares ao previsto nesta Seção.

§ 1º A complementação prevista nesta Seção também se aplica às operações anteriores a 1º de fevereiro de 2022.

Nota: Acrescentado pelo Dec. 27465/22 – efeitos a partir de 22.09.22

§ 2º É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago a maior por força da substituição tributária na hipótese em que a base de cálculo efetiva seja inferior a presumida, nas operações com mercadorias previstas nesta Seção, em crédito fiscal, obedecendo às condições previstas no Capítulo IX do Título VII deste Regulamento, **observado o prazo decadencial.**

Nota: Acrescentado pelo Dec. 27465/22 – efeitos a partir de 22.09.22

Assim, em resposta ao primeiro questionamento, tem-se que, com as novas disposições introduzidas pelo Decreto n. 27.465/2022, é devida a complementação do ICMS – e conseqüentemente sua cobrança – nas operações com gasolina, óleo diesel e etanol hidratado combustível, quando o preço praticado ao consumidor final for superior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do ICMS retido por substituição tributária; aplicando-se tal disposição também às operações anteriores a 1º de fevereiro de 2022, desde que posteriores à publicação da Lei n. 4.208/2017, ocorrida em 14 de dezembro de 2017, observado o prazo decadencial.

Ato contínuo, a GEFIS questiona se tal cobrança de ICMS complementar – nas operações de que trata a Seção III-A do Capítulo I da Parte 5 do Anexo X do RICMS/RO-2018 – também se estende ao período em que a base de cálculo utilizada para o cálculo do imposto retido por substituição tributária permaneceu inalterada em razão dos Convênios ICMS nº 192/21, efeitos de 29/10/2021 a 27/01/2022, ICMS nº 001/22, efeitos de 28/01/2022 a 24/03/2022, ICMS nº 15/22, efeitos de 25/03/2022 a 30/06/2022 e ICMS nº 83/22, com efeitos a partir de 01/07/2022.

A resposta neste caso só pode ser positiva. Isto porque o fato de a base de cálculo – utilizada para apuração do imposto retido antecipadamente – ter permanecido provisoriamente inalterada no período abrangido pelos convênios citados, não lhe retira a condição de base de cálculo **presumida.**

Além disso, vislumbramos que, **com a edição dos referidos convênios, não houve alteração das regras ou inserção de exceção à sistemática de complementação e ressarcimento trazida pelo art. 368-A e seguintes do Anexo X do RICMS/RO-2018**, razão pela qual é devida a complementação quando o valor da operação final realizada com gasolina, óleo diesel e etanol hidratado combustível, for superior à base de cálculo da retenção.

Nesta sistemática de complementação e ressarcimento trazida pelo já citado art. 368-A, ressalva-se apenas a situação dos contribuintes do segmento varejista de combustíveis que tenham aderido ao regime optativo de tributação da substituição tributária, com dispensa de pagamento do valor correspondente à complementação do imposto retido antecipadamente, de que trata os artigos 368-F a 368-I do Anexo X do RICMS/RO-2018.

Por fim, no que tange ao período compreendido entre 1º de julho a 31 de dezembro de 2022, período em que produziu efeitos o art. 7º da LC nº 192/2022, cuja redação atual foi dada pela Lei n.

194/2022, com produção de efeitos a contar de 23 de junho de 2022, colacionamos referido dispositivo para análise:

Art. 7º A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária em relação às operações com diesel, será, até 31 de dezembro de 2022, em cada Estado e no Distrito Federal, a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação. ([Redação dada pela Lei Complementar nº 194, de 2022](#))

Acerca do art. 7º da LC 192/22, observamos que, em 14 de dezembro de 2022, houve homologação, pelo plenário do STF, do acordo firmado no âmbito da ADPF n. 984 e da ADI 7191, no qual os representantes dos entes federativos aquiesceram, dentre outras, com a cláusula terceira do acordo, a qual, extraída do voto do Relator, Min. Gilmar Mendes, transcrevemos:

Cláusula Terceira. No que se refere ao art. 7º, da Lei Complementar nº 192/2022, os representantes da União na comissão especial entendem que não há necessidade de alteração dos termos da Lei Complementar, considerando o exaurimento do prazo para a produção de efeitos. Todavia, os representantes da União na comissão especial concordam com a inclusão, neste acordo, das ressalvas propostas pelos Estados no que diz respeito à seguinte proposta: **“os Estados e o DF renunciam expressamente a qualquer possibilidade de cobrar diferenças não pagas pelos contribuintes, pela desconformidade artificialmente criada pela média dos últimos 60 meses**, e, na mesma medida, propõem que lhes seja assegurada que não poderão ser instados a restituir eventuais valores cobrados a maior, desde o período de início de efeitos da medida legal até 31 de dezembro de 2022”. (grifamos)

Dessa forma, considerando que a decisão proferida em sede de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental possui eficácia *erga omnes* e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Público (art. 10, § 3º, da Lei n. 9.882/1999), o entendimento desta Gerência de Tributação é no sentido de que o Estado não poderá exigir complementação de ICMS – e nem deverá ressarcir – quando a disparidade decorrer da diferença entre o preço praticado ao consumidor final e a base de cálculo presumida apurada na forma do art. 7º da LC 192/2022.

Em relação às operações com diesel, em razão da disposição literal do art. 7º da LC 192/2022, alterado pela LC 194/2022, que ensejou a edição do Convênio ICMS 81/22, com produção de efeitos no período compreendido entre 1º de julho e 31 de dezembro de 2022.

Quanto às operações com gasolina, por força da decisão liminar proferida em 17 de junho de 2022, pelo Min. André Mendonça, nos autos da ADI 7164, que determinou a aplicação, por analogia, da regra do art. 7º da LC 192/22, aos demais produtos mencionados no art. 2º do mesmo diploma, com eficácia a partir de 1º de julho de 2022. Neste caso, a fixação da média móvel como base de cálculo do ICMS-ST foi concretizada pela edição do Convênio ICMS n. 82/22, de 30 de junho de 2022, também com efeitos a contar de 1º de julho de 2022. Assim, tem-se que a impossibilidade de cobrança da complementação deve abranger as operações com gasolina, cuja base de cálculo para retenção antecipada do imposto tenha sido apurada na forma do referido convênio, também no período entre 1º de julho e 31 de dezembro de 2022.

Portanto, dentre os combustíveis discriminados no art. 368-A do Anexo X do RICMS/RO-2018 – gasolina, óleo diesel e etanol hidratado combustível – a limitação referente ao período em questão (1º de julho a 31 de dezembro de 2022) só não será aplicável a este último, uma vez que o etanol hidratado combustível não consta do art. 2º da LC n. 192/2022 e, conseqüentemente, de algum dos convênios – editados em cumprimento à decisão proferida na ADI 7164 – que tenha estabelecido a média móvel como base de cálculo do imposto a ser retido.

3. CONCLUSÃO

Ante o exposto, em resposta aos questionamentos, concluímos que:

1. Por força dos §§ 1º e § 2º do art. 368-E do Anexo X do RICMS/RO-2018, inseridos pelo Decreto n. 27.465/2022, é devida a cobrança de ICMS complementar – nas operações com gasolina, óleo diesel e etanol combustível hidratado – decorrente da diferença entre o preço praticável ao consumidor final e a base de cálculo presumida utilizada para a retenção antecipada, também em relação às operações anteriores a 1º de fevereiro de 2022, desde que posteriores à Lei n. 4.208/2017, publicada em 14 de dezembro de 2017, e observado o prazo decadencial.
2. A cobrança é devida ainda que a retenção antecipada tenha sido efetivada durante o período que a base de cálculo permaneceu inalterada por força Convênios ICMS nº 192/21, 01/22, 15/22 e 83/22, uma vez que não houve alteração das regras ou inserção de exceção à sistemática de complementação e ressarcimento do ICMS, de que trata o art. 368-A e seguintes do Anexo X do RICMS/RO-2018.
3. Dentre os combustíveis abarcados no art. 368-A do Anexo X do RICMS/RO-2018, não é devida a cobrança de imposto complementar em relação às operações com óleo diesel e gasolina, cuja retenção antecipada do imposto tenha sido efetivada no período de 1º de julho a 31 de dezembro de 2022, valendo-se da base de cálculo estabelecida pelo art. 7º da LC n. 192/22 e pelos Convênios n. 81 e 82/22. Isto em razão da decisão proferida pelo Plenário do STF, em 14/12/2022, no âmbito da ADPF 984, a qual homologou o acordo firmado entre os entes federativos (vide cláusula terceira), bem como em decorrência da decisão liminar proferida nos autos da ADI 7164, de 17 de junho de 2022, que determinou a extensão, do disposto no art. 7º da LC 192/22, aos demais combustíveis discriminados no art. 2º do mesmo diploma.

Porto Velho, 05 de abril de 2023.

Nádja Pereira Sapia

Auditora Fiscal de Tributos Estaduais
Matrícula 300151157

Diego Souza Meneguitti

Auditor Fiscal de Tributos Estaduais
Matrícula 300868996

De acordo:	1) Aprovo o presente Parecer. 2) Encaminhe-se para ciência da GEFIS e ulterior arquivamento.
Márcio Alves Passos Auditor Fiscal de Tributos Estaduais Gerente de Tributação	Antonio Carlos Alencar do Nascimento Coordenador-Geral da Receita Estadual



Documento assinado eletronicamente por **Nadja Pereira Sapia, Auditor**, em 05/04/2023, às 13:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **DIEGO SOUZA MENEGUITTI**, **Auditor**, em 05/04/2023, às 13:10, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **Marcio Alves Passos**, **Gerente**, em 11/04/2023, às 12:55, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **ANTONIO CARLOS ALENCAR DO NASCIMENTO**, **Coordenador(a)**, em 17/04/2023, às 15:42, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [portal do SEI](#), informando o código verificador **0037203477** e o código CRC **06EFD55F**.
