



## GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA

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

Parecer nº 7/2024/SEFIN-GETRI

SEI Nº: [REDACTED]

CONSULENTE: [REDACTED]

**EMENTA:** Consulta Tributária. Identificação e cálculo do crédito a ser estornado, nas hipóteses em que a entrada e a posterior saída de determinada mercadoria sejam beneficiadas com redução de base de cálculo.

### 1. RELATÓRIO

Trata-se de consulta formada pela [REDACTED] [REDACTED] esclarecimentos acerca da correta interpretação e aplicação do art. 47, V, do RICMS/RO-2018, para fins de estorno de créditos nas saídas de mercadorias submetidas às regras do Convênio 100/97.

Argumenta que, executando monitoramento designado por intermédio da DSF [REDACTED], comparando a metodologia de apuração empregada pelo fisco com a apresentada pelo contribuinte, deparou-se com duas possibilidades de cálculo para identificação e quantificação do crédito a ser estornado em razão da realização de operações acobertadas com a redução de base de cálculo prevista no Item 11 da Parte 3 do Anexo II do RICMS/RO-2018, quando a mercadoria vendida tiver entrado no estabelecimento também com redução da base de cálculo.

Na primeira possibilidade, empregada pelo fisco, a identificação do crédito a ser estornado seria efetuada por intermédio da média ponderada – “estoques inicial, final e valores de entrada”.

Nessa sistemática, o crédito identificado seria aquele efetivamente apropriado pelo estabelecimento na entrada da mercadoria, o qual já teria sido limitado ao imposto efetivamente devido pelo remetente, após a aplicação da redução de base de cálculo prevista no Convênio 100/97 (incorporada à legislação estadual por intermédio do Item 11 da Parte 3 do Anexo II do RICMS/RO-2018).

A quantificação do crédito a ser estornado seria efetuada por meio da aplicação do percentual equivalente à redução da base de cálculo concedida no momento das saídas das mercadorias do estabelecimento do contribuinte sobre o crédito apurado na forma do parágrafo anterior.

Na segunda possibilidade, apresentada pelo contribuinte, o crédito a ser estornado seria identificado por intermédio da última nota fiscal de entrada da mercadoria que saiu com benefício fiscal.

Nessa sistemática, o crédito identificado também seria aquele efetivamente apropriado pelo estabelecimento na entrada da mercadoria, o qual já teria sido limitado ao imposto efetivamente devido pelo remetente após a aplicação da redução de base de cálculo prevista no Convênio 100/97 (incorporada à

legislação estadual por intermédio do Item 11 da Parte 3 do Anexo II do RICMS/RO-2018).

Não obstante, a quantificação do crédito a ser estornado seria efetuado por intermédio da aplicação do percentual equivalente à redução da base de cálculo concedida no momento das saídas das mercadorias do estabelecimento do contribuinte sobre o total do imposto que incidiria na entrada, acaso não tivesse sido acobertada por benefício fiscal, menos o ICMS que foi desonerado na entrada.

A consulente afirma, ainda, que as diferentes metodologias empregadas implicam em diferença no montante do crédito a ser estornado.

Posto isso, questiona:

13. Como devem ser calculados os estornos dos créditos de ICMS nas operações internas e interestaduais cuja saída ocorra com redução de base de cálculo nos termos do Convênio ICMS 100/97 e alterações e suas incorporações nos ANEXOS II do RICMS/RO, quando a entrada da mercadoria no estabelecimento (operação anterior) tenha ocorrido com redução de base de cálculo?

14. A metodologia de cálculo com base nos estoques das mercadorias (custos efetivos) rateadas pelo montante das saídas por tipo de estorno por mês pode ser adotado para o caso onde o exercício já está fechado com estoques iniciais e finais declarados?

15. Caso não seja possível a manutenção da metodologia indicada no item 14, qual deve ser a metodologia adotada.

É o breve relatório.

## 2. ANÁLISE

Conforme se depreende, o objeto da presente consulta é saber como identificar e calcular o crédito a ser estornado, nas hipóteses em que a entrada e a posterior saída de determinada mercadoria sejam beneficiadas com redução de base de cálculo, caso seja imprevisível, no momento da entrada, que a saída ou a prestação subsequente se dará ao abrigo de redução de base de cálculo.

Inicialmente, é necessário ressaltar que a legislação tributária deste Estado dispensa tratamentos diferentes, a depender da origem do crédito a ser estornado pelo sujeito passivo.

Embora o objeto da consulta não tenha sido o estorno de créditos submetidos a regime de crédito financeiro, a exemplo daqueles oriundos da aquisição de energia elétrica ou de bens do ativo imobilizado, nem referentes a tomada de serviços de transporte, é necessário esclarecer que, se o crédito tiver alguma dessas origens, a sua identificação será realizada pelo simples somatório do montante a que o contribuinte teria direito de apropriar no mesmo período de apuração em que ocorrer as saídas com redução de base de cálculo, por força do art. 38, art. 44, § 4º, c/c art. 47, §§ 1º e 4º, todos do RICMS/RO-2018.

Nessas hipóteses, identificado o crédito total a que o contribuinte teria direito, a quantificação do crédito a ser estornado deverá ser efetuada por intermédio da simples multiplicação desse somatório pela razão entre as saídas isentas ou não tributadas – o que inclui a isenção parcial consubstanciada na redução de base de cálculo – e o total de operações e prestações realizadas no mesmo período de apuração.

A forma de identificar o crédito a ser estornado será outra, se a origem for mercadoria adquirida para revenda, matéria prima, produtos intermediários ou materiais de embalagem. Nessas hipóteses, não há previsão para estornar apenas o crédito que o contribuinte apropriou no período de apuração em que ocorrer as saídas com redução de base de cálculo, tampouco para quantificar o estorno com base na razão entre as operações e prestações isentas ou não tributadas e o total de operações ou prestações realizadas pelo contribuinte no período.

Nesse cenário, o crédito a ser estornado será aquele efetivamente aproveitado no momento da entrada – caso seja imprevisível, no momento da entrada, que a saída ou a prestação subsequente se dará ao abrigo de redução de base de cálculo –, independentemente do período de apuração no qual este evento tenha ocorrido, e não o imposto aproveitado em razão da entrada ou da utilização de outras

mercadorias ou serviços no período em que ocorrer a saída que determine o estorno do crédito. É o que se extrai do art. 2º da Parte 1 do Anexo II e do art. 47, caput e inciso V do RICMS/RO-2018, que transcrevemos, com grifo nosso:

**ANEXO II**  
**REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO**  
**PARTE 1**  
**DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 2º. Salvo quando houver expressa disposição contrária, a redução de base de cálculo fica condicionada à não apropriação proporcional dos créditos fiscais relativos a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para: ([Convênio ICMS 53/04](#))

I - comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou prestação subsequente for beneficiada com a redução;

II - integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante for beneficiada com a redução.

Parágrafo único. **Se, por ocasião da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço, for imprevisível que a saída ou a prestação subsequente se dará ao abrigo de redução de base de cálculo, a fruição do benefício fica condicionada ao estorno proporcional dos créditos referidos neste artigo**, nos termos do [inciso V do artigo 47](#) deste Regulamento.

RICMS/RO-2018

Art. 47. O Sujeito Passivo **procederá ao estorno do imposto de que se creditou, sempre que o serviço tomado ou o bem ou a mercadoria entrada no estabelecimento** vier a ser: (Lei 688/96, [art. 34](#))

Nota: Reinstituído na forma do Decreto [23438/2018](#) e [Conv. ICMS 190/17](#) – válido até 31/12/2032.

(...)

V - objeto de operação ou prestação subsequente, beneficiada com redução de base de cálculo, **hipótese em que o estorno será proporcional à redução;**

(...)

Emerge que essas mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem podem ser fungíveis e eventualmente podem ter sido adquiridas em diversas operações, em volume que inviabilize um controle específico de entrada e de consumo no processo de industrialização. As operações de que decorreram a entrada podem ter sido realizadas com preços unitários e/ou com alíquotas diferentes, de forma que o valor do crédito de ICMS apropriado por unidade de mercadoria ou serviço seja variável. Além disso, esses mesmos insumos podem ter sido empregados para produzir novo produto cuja saída seja submetida a diversas situações tributárias, tais como tributada integralmente, isenta, não tributada, com redução de base de cálculo, etc. Esse quadro fático inviabilizará, também, a identificação do crédito fiscal apropriado na entrada, que a legislação tributária determina o estorno.

Não há na legislação tributária do Estado de Rondônia disposição específica que determine como identificar o crédito a ser estornado nessas hipóteses. Nesse contexto, o preenchimento da lacuna normativa deve ser efetivado por meio da analogia, por força do art. 108, I do CTN, que transcrevemos:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

Dados esses contornos, temos que a utilização da média ponderada, empregada no cálculo do fisco, possui fundamento, por analogia, no art. 368-B do Anexo X do RICMS/RO-2018. Confirma-se:

**Art. 368-B.** As apurações previstas nos incisos I e II do **caput** do art. 368-A serão mensais e observarão, em relação a cada produto, o valor ponderado médio:

I - da base de cálculo da substituição tributária relativo às entradas; e

II - das saídas destinadas a consumidor final.

§ 1º Na apuração dos valores ponderados médios de entrada da variável relacionada no inciso I deste artigo, observar-se-ão o seguinte:

I - serão incluídas todas as aquisições de cada item das mercadorias sujeitas à substituição tributária, em cada período de referência, deduzidas das devoluções ocorridas, observado o disposto no § 5º; e

II - o valor da base de cálculo da substituição tributária relativo à entrada para cada item das mercadorias sujeitas à substituição tributária, em cada período de referência, deve ser o valor que corresponda à aplicação da alíquota efetiva.

§ 2º Na apuração do valor médio ponderado das saídas de que trata inciso II deste artigo, serão consideradas todas as vendas de mercadorias a consumidor final de cada item das mercadorias sujeitas a substituição tributária mencionadas no **caput** do art. 368-A, em cada período de referência, deduzidas das respectivas anulações e devoluções ocorridas.

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, a quantidade de cada item de mercadoria será representada pela menor unidade de medida utilizada na quantificação de comercialização empregada pelo contribuinte, aplicando-se às entradas, às saídas e ao estoque de mercadorias.

§ 4º O valor ponderado médio mensal relativo à entrada das mercadorias, nas hipóteses previstas no inciso I deste artigo, em cada período de apuração, será o resultado da divisão do somatório dos valores das entradas computados de cada uma das variáveis indicadas naqueles dispositivos, pela quantidade de entradas de cada item de mercadoria, desde que esta quantidade seja maior ou igual ao somatório das saídas mencionadas nos incisos do art. 368-A e à existente em estoque no período de apuração, observado o disposto no § 5º.

§ 5º Na hipótese do § 4º, sempre que a quantidade das entradas de cada item de mercadoria for menor que o somatório das saídas nas hipóteses dos incisos do art. 368-A e dos respectivos estoques no período, será obrigatório, para fins do cálculo da média, a adição das entradas ocorridas no período de referência anterior ou anteriores, até que se satisfaça a condição prevista no referido dispositivo.

Além disso, ainda que o método empregado pelo fisco não encontrasse arrimo, por analogia, dentro da legislação tributária do Estado de Rondônia, encontraria no Pronunciamento Técnico n. 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que assim dispõe:

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

(...)

27. (...) Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Por outro lado, não vislumbramos fundamento na legislação tributária do Estado de Rondônia ou no CPC 16, nem mesmo por analogia, que sustente o método que a consulente alega ter sido empregado pelo contribuinte.

Assim, entre os métodos de identificação do crédito a ser estornado apresentado na presente consulta, é possível concluir que apenas aquele empregado pelo fisco possui lastro na legislação tributária do Estado de Rondônia.

Por fim, identificado o crédito a ser estornado, a quantificação deve ser efetuada por intermédio da multiplicação do percentual de redução de base de cálculo concedida pelo montante do crédito efetivamente aproveitado no momento da entrada – caso seja imprevisível, no momento da entrada, que a saída ou a prestação subsequente se dará ao abrigo de redução de base de cálculo –, cálculo empregado pelo fisco.

Em qualquer hipótese, o crédito cuja proporção não poderá ser apropriada ou deverá ser estornada será aquele a que o contribuinte efetivamente teria direito se a saída subsequente não fosse beneficiada com novo benefício fiscal, ainda que esse crédito já tenha sido limitado por redução de base de cálculo no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento, diante da literalidade do art. 2º da Parte 1 do Anexo II e no art. 47 do RICMS/RO-2018, já transcritos acima.

### 3 CONCLUSÃO

Com base na legislação relacionada e no raciocínio jurídico acima exposto, podemos responder os quesitos da consultante da seguinte forma:

*13. Como devem ser calculados os estornos dos créditos de ICMS nas operações internas e interestaduais cuja saída ocorra com redução de base de cálculo nos termos do Convênio ICMS 100/97 e alterações e suas incorporações nos ANEXOS II do RICMS/RO, quando a entrada da mercadoria no estabelecimento (operação anterior) tenha ocorrido com redução de base de cálculo?*

Em qualquer hipótese, o crédito cuja proporção não poderá ser apropriada ou deverá ser estornada será aquele a que o contribuinte efetivamente teria direito se a saída subsequente não fosse beneficiada com novo benefício fiscal, ainda que esse crédito já tenha sido limitado por redução de base de cálculo no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento, diante da literalidade do art. 2º da Parte 1 do Anexo II e no art. 47 do RICMS/RO-2018.

*14. A metodologia de cálculo com base nos estoques das mercadorias (custos efetivos) rateadas pelo montante das saídas por tipo de estorno por mês pode ser adotado para o caso onde o exercício já está fechado com estoques iniciais e finais declarados?*

Não há na legislação tributária do Estado de Rondônia disposição específica que determine como identificar o crédito a ser estornado nessas hipóteses. Nesse contexto, o preenchimento da lacuna normativa deve ser efetivado por meio da analogia, por força do art. 108, I do CTN.

Dados esses contornos, temos que a utilização da média ponderada, empregada no cálculo do fisco, possui fundamento, por analogia, no art. 368-B do Anexo X do RICMS/RO-2018

Além disso, ainda que o método empregado pelo fisco não encontrasse arrimo, por analogia, dentro da legislação tributária do Estado de Rondônia, encontraria no Pronunciamento Técnico n. 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

*15. Caso não seja possível a manutenção da metodologia indicada no item 14, qual deve ser a metodologia adotada.*

Quesito prejudicado, diante da resposta do quesito anterior.

É o parecer.

À consideração superior.

Porto Velho, data e hora do sistema.

<b>Diego Souza Meneguitti</b> Auditor Fiscal de Tributos Estaduais Matrícula n. [REDACTED] 996	<b>Heleno Meira da Silva</b> Auditor Fiscal de Tributos Estaduais Matrícula n. [REDACTED] 787
--	---

<p>De acordo,</p> <p><b>MÁRCIO ALVES PASSOS</b> Auditor Fiscal de Tributos Estaduais Gerente de Tributação</p>	<p>1) Aprovo o presente Parecer; 2) Notifique-se a parte interessada.</p> <p><b>Antônio Carlos Alencar do Nascimento</b> Coordenador Geral da Receita Estadual</p>
--	--



Documento assinado eletronicamente por **DIEGO SOUZA MENEGUITTI**, Auditor, em 28/02/2024, às 13:28, 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 **Heleno Meira da Silva**, Auditor, em 28/02/2024, às 13:28, 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 05/03/2024, às 12:45, 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 07/03/2024, às 15:44, 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 **0046341787** e o código CRC **66BC8C8C**.

Referência: Caso responda este Parecer, indicar expressamente o Processo nº [REDACTED]

SEI nº [REDACTED]