



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

<b>Pedido:</b>	<b>CONSULTA (Art. 221 a 233 do RICMS/RO – Decreto 22.721/2018)</b>		
Processo:	xxx.xxx		
Município/UF:	Porto Velho/RO	CEP:	76801-063

**EMENTA:** Consulta tributária. Regulamentação do art. 26 da Lei n. 688/1996. Cobrança de completo de ICMS quando o preço efetivamente praticado ao consumidor final ocorreu em montante maior que o presumido no momento do recolhimento do ICMS-ST, no período de 01/11/2021 a 30/06/2022.

### 1. RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada pela consulente acima identificada, XXXXXXXXXXXXXXXX, não inscrita no CADICMS/RO, cuja atividade principal é XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, neste ato representada por xxxxxxxxx, OAB/RO xxxx, e xxxxxxxxxxxx, OAB/ xxxx, procuradores regularmente constituídos, consoante procuração acostada ao E-PAT (XXXXXX.XXXX.XX.XXXXX).

A consulente argumenta que o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ aprovou, por intermédio do Convênio ICMS n. 192/2021, “o congelamento do valor do ICMS cobrado nas vendas de combustíveis por 90 dias, objetivando a manutenção dos preços nos valores vigentes em 1º de novembro de 2021 até 31 de janeiro de 2022”. Aduz que o referido congelamento foi prorrogado até dia 30 de junho de 2022, por meio dos Convênios ICMS n. 1 e 15/2022. Informa que o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF vigente para o referido período foi aprovado pelo Ato COTEPE n. 38, de 22 de outubro de 2021.

Sustenta que, a despeito do “congelamento do PMPF”, as pessoas jurídicas que substituí receberam notificações da Secretaria de Estado de Finanças do Estado de Rondônia – SEFIN/RO, considerando devida a complementação do ICMS pago a menor nas situações



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

em que o preço praticado na efetiva saída ao consumidor final foi superior ao presumido no momento do recolhimento do imposto por substituição tributária – ICMS-ST.

Alega que as Unidades Federativas e a União firmaram acordo nos autos da ADPF n. 984/DF, homologado pelo e. STF em 15 de dezembro de 2022, renunciando expressamente a possibilidade de cobrar diferenças não pagas pelos contribuintes, em razão da “desconformidade artificialmente criada”, o que daria lastro à tese de que o congelamento em questão não se prestava apenas a presumir a base de cálculo do imposto a ser praticada na etapa subsequente, mas a “reduzir o impacto negativo do custo dos combustíveis na economia, em momento absolutamente excepcional, de recuperação dos efeitos da pandemia da Covid-19 e Guerra na Ucrânia e não somente posterga-lo”.

Expõe que, após o recolhimento do ICMS-ST, as distribuidoras poderiam ter praticado preço superior ao PMPF estabelecido no momento da revenda ao varejista e que, ao cobrar a complementação apenas da pessoa jurídica que praticou a venda a consumidor final, a administração tributária estaria cobrando apenas do varejista, de forma indevida, o imposto sobre um valor agregado pela distribuidora.

Para além disso, afirma que a fundamentação do fisco para a cobrança do complemento do imposto seria o art. 26, da Lei n. 688, de 27 de dezembro de 1996, mas que o dispositivo não está regulamentado.

Argumenta que o art. 26 da Lei n. 688/1996 “refere-se a todas as substituições tributárias, de todos os mais variados produtos, inclusive sujeitos ao PMPF, tais como cervejas, refrigerantes, medicamentos, cimento, itens não considerados essenciais”. Alega que, ao contrário destas mercadorias, “os combustíveis têm alto impacto estratégico e social, inclusive no abastecimento de todos os itens de consumo, de alimentação à higiene”.

Formula os seguintes questionamentos, com a finalidade de conduzir o raciocínio à sua conclusão:

- a) postos varejistas que tem lojas de conveniência com outros itens sujeitos à substituição tributária não foram apurados para débito e crédito?
- b) Sendo combustíveis essenciais não é razoável se cobrar sobre estes, sem previsão legal, ante a não regulamentação do Artigo 26 da Lei nº 688/96 ao tempo que sobre os demais itens sujeitos à substituição tributária não foram cobradas as diferenças de PMPF?

Aduz que o fisco entende ter regulamentado o art. 26 da Lei n. 688/1996 por intermédio do Decreto n. 26.868, de 26 de janeiro de 2022, mas que o referido Decreto altera apenas a Seção III-A do Capítulo I do Anexo X do RICMS/RO-2018, o qual, por sua vez, encontraria correspondência somente no art. 47 e subsequentes, constante da Seção III da Lei n. 688/1996, que trata da restituição e do ressarcimento.

Ainda, expõe o seu entendimento, “no sentido de que há ausência de decreto do poder executivo que permita a cobrança de complementação com base no art. 26 da Lei n. 688/96”. Subsidiariamente, entende que a cobrança do complemento somente seria possível se o contribuinte requerer restituição ou ressarcimento, em contraposição a este, tendo em vista que, a seu ver, o Decreto Estadual que prevê a cobrança está ancorado tão somente na



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: xxx.xxx

da Seção III da Lei n. 688/1996, a qual não mencionaria “complementação para quem não pediu restituição e/ou ressarcimento, e sim para os que pediram”.

Feitas essas considerações, questiona:

- 1 - Se houve aderência do Estado de Rondônia aos Convênio CONFAZ n. 192/21, 01/2022 e 15/2022? Com qual justificativa?
- 2 – Se houve aderência do Estado de Rondônia ao acordo firmado entre os Governadores das 27 Unidades da Federativas e a União, no âmbito da ADPF n. 984/DF, pelo STF? Com qual objetivo e/ou justificativa? O mesmo objetivo e / ou justificativa poderia ser aplicado ao presente caso?
- 3 – Se o congelamento ofertado se tratou de benefício ou mera postergação da cobrança? Em se tratando de mera postergação, sob qual justificativa?
- 4 – Se estão sendo ou serão efetivadas cobranças da diferença de apuração de toda a cadeia (distribuidora -> revendedora -> consumidor) as revendedoras? Em caso positivo, sob qual justificativa?
- 5 – Se o Decreto n. 26.868/2022 altera, tão somente, a Seção III-A do Capítulo I da Parte 5 do Anexo X, há conexão com o art. 26 da Lei n. 688/96? Em caso positivo, sob qual justificativa?
- 6 – É verdadeiro afirmar que o contribuinte que solicitou e teve deferimento de restituição ou ressarcimento com base no Anexo X em seu artigo 47 e 50 tem também a obrigação e a previsão de recolher a diferença apurada?
- 7 – É verdadeiro que o contribuinte que não requereu a restituição não se submete à mesma disciplina da sistemática do artigo 47 a 50 do Anexo X citado no quesito anterior e sim ao artigo 26 da Lei 688/96, ainda não regulamentado pelo Governo do Estado de Rondônia?

Além disso, formulou os seguintes requerimentos:

- a) Que seja **RECEBIDA** a presente consulta **SUSPENDENDO** o curso do prazo para pagamento da complementação de ICMS-ST (i) relativa ao interstício de 01/11/2021 até 30/06/2022, (ii) relativa à processos de complementação não atrelados a pedido de restituição pelo contribuinte no mesmo período, nos termos do artigo 226, I, do Decreto nº 22.721/2018;
- b) Que seja **RECEBIDA** a presente consulta para que sejam respondidas as questões formuladas, impedindo, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal ou monitoramento destinado à apuração das infrações relacionadas com a matéria consultada, nos termos do art. 226, II, do Decreto n. 22.721/2018;
- c) Encaminhar à GETRI da CRE para emissão de parecer respeito da consulta, com fulcro no art. 232, do Decreto n. 22.721/2018;
- d) Com retorno favorável do parecer, requer desde já, que o processo seja encaminhado ao Coordenador Geral da Receita Estadual para **EXIMIR O CONTRIBUINTES** substituídos de qualquer penalidade e do pagamento do imposto considerando não devido;
- e) Em caso de dúvidas do corpo técnico da SEFIN relativa à aplicabilidade de qualquer quesito questionado, que estas sejam formuladas e encaminhadas à Procuradoria Geral do Estado para esclarecimento;
- f) Todas as intimações e notificações devem ser feitas exclusivamente em nome do patrono **XXXXXXXXXXXX OAB/RO**, indicando, o endereço eletrônico **XXXXXXXXXXXX** para os devidos fins de comunicações;



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: xxx.xxx

O pedido de consulta, inicialmente, foi protocolado de forma física, no dia 16/01/2024, desacompanhado do recolhimento da taxa de 10 UPF's, prevista no Item 15 da Tabela A da Lei n. 222, de 25 de janeiro de 1989, e autuado sob o SEI n. XXXX.XXXXXX/XXXX-XX, em desacordo com a Instrução Normativa n. 40/2021/GAB/CRE. Além disso, não houve certificação da autenticidade ou da conferência com o original nos documentos que instruíram a petição.

Notificado (Notificação nº X/2024/SEFIN-GETRINCT), o contribuinte procedeu ao recolhimento da taxa em questão e à protocolização da consulta por intermédio do sistema E-PAT, conforme determina a Instrução Normativa n. 40/2021/GAB/CRE, na data de 05/03/2024. Contudo, para comprovar a regularidade da representação processual, juntou o documento XXXXXXXXXXXXXXXX, controlador XXXXX.XXXX.XX.XXXXX, em formato digitalizado, sem a autenticidade do documento.

Nesse contexto, foi novamente notificado, desta vez por intermédio do sistema E-PAT, saneando a pendência na data de 21/03/2024, a partir de quando o pedido restou completamente formulado e apto para processamento.

É o relatório.

### 2. ANÁLISE E LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

A consulta tributária de competência do Estado de Rondônia contém previsão nos arts. 67 e seguintes da Lei do ICMS/RO (Lei n. 688, de 27 de dezembro de 1996) e é regulamentada atualmente pelos arts. 221 a 233 do RICMS-RO, aprovado pelo Decreto n. 22.721, de 05 de abril de 2018. Os requisitos formais para admissibilidade estão expressos no art. 224, e se encontram atendidos, da seguinte maneira:

i) Qualificação da consulente e dos procuradores (art. 224, I) - atendido por intermédio do documento "1CONSULTA", juntados ao e-PAT.

ii) Matéria de fato e de direito objeto da dúvida (art. 224, II) - atendido por intermédio do documento "1CONSULTA" juntado ao e-PAT.

iii) Declaração quanto à existência ou não de procedimento fiscal contra o consulente (art. 224, III) – atendido – declarou que "os substituídos têm recebido notificações do órgão consultado, considerando como devida a complementação da diferença de ICMS paga menor, no regime de substituição, quando a base de cálculo da operação a consumidor final se efetivar em montante superior a base de cálculo presumida, inclusive nos períodos em que houve o referido congelamento do PMPF".

iv) Pagamento da taxa no valor de 10 (dez) UPF/RO (art. 224, §3º) vigentes no ano de 2024 – atendido, conforme documentos "Comprovante de pagamento Consulta Legislação.pdf" (XXXXX.XXXX.XX.XXXXX), "Taxas Administrativas - SEFIN.pdf" (XXXXX.XXXX.XX.XXXXX) e "COMPROVANTE\_PAGAMENTO\_TAXA" (XXXXX.XXXX.XX.XXXXX).



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

### 2.1 Efeitos da decisão da consulta

Diante da natureza sindical atribuída à consulente e da matéria objeto da dúvida, temos que o direito vindicado é divisível, embora tenha origem comum, e cada titular é identificável, motivo pelo qual se trata de direito individual homogêneo, na forma do art. 81, III, do Código de Defesa do Consumidor (que compõe o microssistema de tutela coletiva).

Nesse contexto, a decisão da presente consulta produzirá efeitos distintos, a depender da existência ou não de procedimento fiscal iniciado em desfavor do contribuinte substituído pela consulente.

Isso porque, de um lado, para os contribuintes que ainda não foram submetidos a procedimento fiscal, a consulta impede, até fim do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada, mantém os efeitos da espontaneidade e, se o contribuinte adotar o entendimento expandido no prazo fixado, impedirá a fluência de juros moratórios até a data do protocolo da consulta, por força do art. 226, II e § 3º, III, do RICMS/RO-2018.

Art. 226. A apresentação de consulta pelo contribuinte ou responsável, inclusive pelo substituto:

(...)

II - impedirá, até o término o prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

(...)

§ 3º. A consulta, se o imposto for considerado devido, produzirá as seguintes consequências, quanto aos acréscimos moratórios, antes do início de procedimento fiscal:

Nota: Nova Redação dada pelo Dec. 26005/21 - efeitos a partir de 1º.02.21

(...)

III - se a consulta for formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o consulente adotar o entendimento expandido na resposta no prazo que lhe for fixado, os juros moratórios incidirão até a data da formulação da consulta; e

Nota: Acrescentado pelo Dec. 26005/21 - efeitos a partir de 1º.02.21

Por oportuno, ressalta-se que não foi elaborado novo ato administrativo nos presentes autos informando a protocolização da consulta e solicitando que fosse obstado o início de novos procedimentos fiscais em desfavor dos contribuintes substituídos porque a diligência já havia sido tomada por intermédio do despacho exarado pelo Coordenador Geral da Receita Estadual em 15/03/2024 nos autos do processo SEI n. XXXX.XXXXXX/XXXX-XX (Id XXXXXXXXXX) – Código XXXXX.XXXX.XX.XXXXX.

Por outra vertente, a teor do art. 227, III, do RICMS/RO-2018, a consulta formulada por contribuinte na forma do Capítulo VIII do Título VII do mesmo Regulamento caracteriza a espontaneidade do sujeito passivo em relação à espécie consultada, exceto quando formulada após o início do procedimento fiscal. Além disso, nessa hipótese, os §§ 3º, II, e 4º do art. 227 do RICMS/RO-2018 determina que se guarde a conclusão do procedimento, o



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

que ocorre somente com a decisão definitiva do Auto de infração, quando for o caso. Transcrevemos:

Art. 227. A consulta sobre este Regulamento formulada na forma deste capítulo caracteriza a espontaneidade do sujeito passivo em relação à espécie consultada, exceto quando: (Lei 688/96, art. 70)

(...)

III – formulada após o início do procedimento fiscal;

(...)

§ 3º. A consulta formulada nos termos dos incisos deste artigo, será objeto de despacho:

(...)

II – determinando o aguardo da conclusão do procedimento fiscal no caso previsto no inciso III do caput;

(...)

§ 4º. O procedimento fiscal que trata o inciso III do caput, considera-se concluído com decisão definitiva do Auto de infração, quando for o caso.

A razão de ser da norma é evitar que determinado Órgão ou servidor se imiscua nas competências atribuídas em cada fase do procedimento fiscal, bem como a emissão de decisões contraditórias acerca de uma mesma situação concreta. A observância, por conseguinte, é imperativa para evitar nulidades e para garantir a eficácia dos atos administrativos produzidos.

Na forma do art. 18, IV, do Anexo XII do RICMS/RO-2018, considera-se iniciado o procedimento fiscal, para excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo, no momento da ciência do sujeito acerca de qualquer ato escrito lavrado por servidor competente, no exercício de sua atividade funcional. Veja-se:

Art. 18. Considera-se iniciado o procedimento fiscal, para efeito de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo: (Lei 688/96, art. 94) (CTN, art. 138, parágrafo único)

(...)

IV – com qualquer outro ato escrito lavrado por servidor competente, no exercício de sua atividade funcional na Secretaria de Estado de Finanças, desde que cientificado o ato ao sujeito passivo, seu representante legal ou preposto;

(...)

A leitura conjunta do art. 18, IV, com o art. 115, §§ 1º, 2º, 3º e 7º, ambos do Anexo XII do RICMS/RO-2018, deixa claro que as notificações enviadas ao contribuinte via DET com prazo certo para regularização, referentes a inconsistências apuradas mediante cruzamento de informações constantes em bancos de dados da Administração Tributária, iniciam o procedimento fiscal. Para aclarar, transcrevemos:

Art. 115. O contribuinte que denunciar espontaneamente o descumprimento de obrigação pertinente ao imposto, não ficará sujeito às multas de mora e às penalidades, previstas, respectivamente, nos artigos 46-B e 77 da Lei 688, de 30 de dezembro de 1996, desde que a irregularidade seja sanada de imediato ou no prazo estipulado pelo Fisco.

Nota: Nova Redação dada pelo Decreto 24405/19 – efeitos a partir de 30/10/19.



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

§ 1º. O início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, afasta a possibilidade da ocorrência de denúncia espontânea, salvo no caso previsto no § 2º.

§ 2º. Será considerado espontaneamente denunciado o descumprimento de obrigação tributária integralmente sanada, em prazo estipulado na notificação previamente expedida pelo Fisco por meio do DET com prazo certo para regularização, referente a inconsistências apuradas mediante cruzamento de informações constantes em bancos de dados da Administração Tributária.

Nota: Nova Redação dada pelo Decreto 24405/19 – efeitos a partir de 30/10/19.

§ 3º. O não atendimento da notificação de que trata o § 2º, no prazo estipulado, poderá implicar na abertura de ação fiscal para constituição do crédito tributário, na forma prevista em ato do Coordenador-Geral da Receita Estadual.

(...)

§ 7º. O cruzamento de dados de que trata o § 2º, alcança qualquer procedimento fiscal, ainda que necessária informação prévia do contribuinte.

Assim, havendo procedimento fiscal iniciado com relação à situação de fato trazida aos autos pela consulente, restaria saber se houve a conclusão que autorize o prosseguimento da consulta, em observância ao art. 227, § 3º, II e § 4º do RICMS/RO-2018.

Na forma dos arts. 5º e 6º da Instrução Normativa nº 5/2021/GAB/CRE, os contribuintes que não sanarem no prazo assinalado as inconsistências apuradas por meio de monitoramento e apontadas por intermédio de notificação deverão ser incluídos em planejamento de fiscalização. Veja-se:

Art. 5º Constatadas inconsistências, o servidor responsável fará a devida notificação pelo DET, ou outro meio previsto na legislação tributária, para que o contribuinte realize a autorregularização ou apresente contestação, conforme previsto na legislação tributária.

Parágrafo Único. As contestações das notificações enviadas durante o monitoramento serão analisadas pelo servidor responsável pela notificação, cabendo recurso nos termos do Regulamento do ICMS.

Art. 6º Os contribuintes que apresentarem inconsistências e, após devidamente notificados, não realizarem os saneamentos necessários, deverão ser incluídos no planejamento de fiscalização, mediante a emissão de relatório apontando as inconsistências.

Nesse sentido, após o início de procedimento fiscal com a notificação do sujeito passivo para a autorregularização, o encerramento ocorrerá apenas com o acolhimento da insurgência do contribuinte, com a autorregularização ou com a decisão final de auto de infração que eventualmente venha a ser lavrado.

Desta forma, a presente consulta não produzirá os efeitos da espontaneidade para os contribuintes que foram notificados para procederem à autorregularização.

Por fim, os procedimentos fiscais iniciados em desfavor dos substituídos que não requereram restituição encontram-se suspenso por força do despacho exarado pelo Coordenador Geral da Receita Estadual em 15/03/2024 nos autos do processo SEI n. XXXX.XXXXXX/XXXX-XX (Id XXXXXXXXXXXX) – Código XXXXX.XXXX.XX.XXXXX.



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

### **2.2 Não encerramento da fase de tributação após o recolhimento do imposto por substituição tributária**

O regime de substituição tributária progressiva, previsto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, consiste na técnica de tributação em que o Estado atribui ao remetente da mercadoria, em regra, o industrial vendedor, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido nas operações subsequentes. Em razão desta técnica, o pagamento que seria realizado por vários contribuintes é centralizado em uma só pessoa, o responsável por substituição, denominado substituto tributário. Este responsável, além do ICMS devido pela própria operação como contribuinte, deverá recolher, também, o ICMS devido pelas demais operações que ocorrerão com a mercadoria.

Desta forma, a hipótese de substituição tributária para frente é sempre uma situação hipoteticamente descrita pelo legislador que ocorra antes do fato jurídico tributário que se pretende alcançar e cuja ocorrência faça pressupor, com relativo grau de probabilidade, que aquele fato jurídico tributário efetivamente ocorrerá.

Tendo em vista que o momento em que surge o dever de recolher o imposto por substituição tributária, na modalidade progressiva, ocorre antes do fato jurídico tributário a que se refere (venda da mercadoria ao consumidor final), o art. 8º da Lei Kandir (Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996), cumprindo o múnus atribuído pelo art. 146, III, a, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, estabelece métodos por intermédio do qual a Unidade da Federação competente poderá presumir os aspectos materiais sob os quais o fato jurídico tributário futuro ocorrerá, sendo um desses métodos o PMPF, conforme se extrai:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Nesse contexto, o PMPF, incorporado à legislação tributária do Estado de Rondônia por intermédio do art. 24, II, b, 1, da Lei n. 688/1996, possui nítida natureza de valor presumido – no momento da efetivação da situação que induz o dever de pagar imposto por substituição tributária – para a operação que pressupostamente ocorrerá no futuro.

Os aspectos materiais presumidos para a operação que se esperar ocorrer no futuro eram tidos como definitivos, em conformidade com a jurisprudência do e. Supremo Tribunal Federal consolidada no julgamento da ADI 1.851-4/AL.

Isso implicava dizer que, uma vez recolhido o imposto por substituição tributária, encerrada estava a fase de tributação, não importando os aspectos materiais sob os quais efetivamente ocorreria o fato gerador do imposto. Assim, se o preço efetivamente praticado



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

ao consumidor final ocorresse em montante maior que o presumido no momento do recolhimento do ICMS-ST, não haveria que se falar em exigência de complementação pelo Estado. De igual modo, ainda que o preço efetivamente praticado ao consumidor final perfizesse montante inferior ao presumido, estaria afastada a restituição da diferença ao contribuinte.

Contudo, a jurisprudência do STF foi modificada por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 593.849, paradigma do Tema nº 201 do ementário da Repercussão Geral (XXXXX.XXXX.XX.XXXXX), no qual a Corte decidiu, por maioria de votos, que a substituição tributária progressiva não é definitiva, tendo fixado a seguinte tese: **“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”**.

Ao admitir a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária relativamente à diferença entre a base de cálculo utilizada para o cálculo do imposto e o valor efetivo praticado pelo contribuinte substituído, fundamentada nos princípios da moralidade, legalidade, não-confisco, bem como da vedação ao enriquecimento sem causa do Estado, impõe-se o reconhecimento de que também ao contribuinte não é permitido o enriquecimento sem causa.

Tal reconhecimento conduz ao raciocínio lógico de que, na situação inversa, em que o fato gerador se realizar em montante superior ao que serviu de base para a retenção do ICMS-ST, é devida a complementação do imposto pelo contribuinte substituído.

**Diante do exposto, resta evidente que a consideração de que a ocorrência do fato gerador de forma distinta daquela presumida é o fundamento da decisão que reconheceu o direito à restituição do excesso é então o cerne da questão, nos termos em que proposta a fixação da tese**, nas palavras do relator:

“Com inspiração no arguto parecer da Procuradoria-Geral da República, proponho a fixação da seguinte tese objetiva ao Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição Federal, há o direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo”.

A leitura do texto do **acórdão do RE 593.849/MG**, publicado em 5/4/2016, dá lastro à possibilidade de exigência da complementação do ICMS-ST, pois se verifica que a questão restou devidamente debatida na Corte do Supremo - não se caracterizando mero obter dictum -, tendo sido uníssono o entendimento de que a necessidade de restituição e a de complementação **possuem a mesma razão subjacente**, ou seja, o reconhecimento de que a base de cálculo presumida no regime de substituição tributária progressiva não é definitiva mas provisória, importa no fato de que **tanto o contribuinte está legitimado a requerer a repetição da diferença, como o Estado está autorizado a cobrá-la**.



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

A fim de explicitar essa conclusão, colaciona-se alguns trechos do acórdão, dentre os quais o posicionamento do Ministro Teori Zavascki, o qual foi acompanhado em seu entendimento pelo Relator e por demais Ministros da Corte:

**“Se nós dissermos que o valor fixado na substituição tributária progressiva é provisório, ele iria permitir qualquer dessas duas alternativas: seja o contribuinte pedir a restituição, seja o fisco cobrar a diferença - é o que está na lei.** Por isso, a lei mineira disse exatamente isso: “Olha, nós estamos criando aqui um regime de substituição tributária; o valor presumido é um valor definitivo” - e mais adiante eu vou voltar ao assunto. Portanto, não se vai permitir nem que o Estado seja obrigado a devolver, nem que o Fisco possa cobrar a diferença, caso, no futuro, a operação final venha a ser diferente. De modo que, até pela posição dos votos antecedentes, seria importante que se esclarecesse como ficaria a posição do Fisco nessa história: se o Fisco também poderia, eventualmente, cobrar a diferença.”

Na sequência, o Ministro Luís Roberto Barroso, na mesma direção, afirmou:

“(…) havendo possibilidade de se apurar a operação real, é ela que deve prevalecer e não a presunção. Portanto, a lógica do meu voto é: se é possível apurar - e tanto é possível que os estados instituíram leis permitindo a restituição da diferença -, então, se é possível apurar o que é real, eu acho que não se deve trabalhar com uma presunção definitiva. E outro ponto de convergência - porque esse é de divergência -, é que eu acho que venta lá, venta cá. **Portanto, se é operação real, se a operação subsequente for em dimensão econômica superior à da presunção, o fisco pode cobrar a diferença também. Portanto, a lógica de ser o valor real da operação e não o presumido, pode favorecer o contribuinte ou pode, eventualmente, desfavorecer o contribuinte.**”

Esclarecendo seu voto, também acerca do tema, o Ministro Edson Fachin acenou no mesmo sentido daquele exposto por seus pares, asseverando, in verbis:

“Portanto, o próprio sentido do parágrafo 7º do art. 150, quando se refere ao fato gerador que não vai ocorrer, há, no fato gerador - ainda que seja um debate doutrinário - uma dimensão material, em que, essa dimensão material, não se verificando, de algum modo, é possível extrair desse próprio comando constitucional que não se pode cancelar um enriquecimento sem causa, quer seja do Estado, quer seja do contribuinte. Nisso, o estímulo de reflexão que o Ministro Teori fez, e que recebeu manifestação do Ministro Barroso, tem também a mim na mesma direção. **Aqui há uma razão simétrica, não há enriquecimento ilícito a ser preservado nem aqui, nem acolá; nem da parte do fisco, nem da parte do contribuinte.**”

**Posteriormente, o STF teve oportunidade de julgar a questão relativa à complementação do ICMS-ST, tendo se posicionado pela legitimidade da exação:**

Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS/ST. Diferença entre o valor efetivamente designado e a quantia presumida do tributo. Complementação. Orientação do RE nº 593.849/MG-RG. Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96. Violação reflexa. 1. **Em respeito à vedação do enriquecimento sem causa, deve-se complementar o ICMS diante da existência de diferença entre o valor do tributo designado no momento do cálculo do ICMS/ST e o montante efetivamente praticado na relação jurídica tributária, conforme orientação firmada no julgamento do RE nº 593.849/MG-RG.** 2. É incabível, em sede de



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

recurso extraordinário, reexaminar o entendimento do Tribunal de origem acerca da aplicabilidade, no presente feito, do Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96 para fins de complementação do recolhimento do ICMS em substituição tributária. A ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo. 3. Agravo regimental não provido. 4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça. (RE 1097998 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07-08-2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 04-09-2018 PUBLIC 05-09-2018).

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS/ST. Diferença entre o valor efetivamente designado e a quantia presumida do tributo. Complementação. Orientação do RE nº 593.849/MG-RG. Decreto Estadual nº 38.104/96 e RICMS/96. Violação reflexa. 1. **Em respeito à vedação do enriquecimento sem causa, deve-se complementar o ICMS diante da existência de diferença entre o valor do tributo designado no momento do cálculo do ICMS/ST e o montante efetivamente praticado na relação jurídica tributária, conforme orientação firmada no julgamento do RE nº 593.849/MG-RG.** 2. É incabível, em sede de recurso extraordinário, reexaminar o entendimento do Tribunal de origem acerca da aplicabilidade, no presente feito, do Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96 para fins de complementação do recolhimento do ICMS em substituição tributária. A ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo. 3. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 1% (um por cento) do valor atualizado da causa (art. 1.021, § 4º, do CPC). 4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça. (ARE 1333227 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 04-11-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-001 DIVULG 07-01-2022 PUBLIC 10-01-2022).

Ementa: Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. ICMS. Substituição tributária. Complementação. Diferença entre a base de cálculo real e presumida. Possibilidade. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

1. Agravo interno contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário com agravo, que tem por objeto acórdão que manteve sentença de improcedência da ação. 2. **O acórdão recorrido está alinhado ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, que se consolidou no sentido da possibilidade de complementação do ICMS-ST diante da diferença apurada entre a base de cálculo presumida e real.** 3. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não houve prévia fixação de honorários advocatícios de sucumbência. 4. Agravo interno a que se nega provimento, com a aplicação da multa de 1% (um por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. (ARE 1440723 ED-AgR, Relator(a): LUÍS ROBERTO BARROSO (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 19-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 08-01-2024 PUBLIC 09-01-2024).



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

### 2.3 Incorporação do Tema n. 201 de Repercussão Geral à Lei n. 688/1996

O Tema n. 201 de Repercussão Geral foi incorporado à legislação tributária do Estado de Rondônia, em um primeiro momento, por intermédio dos §§ 1º e 6º do art. 26 da Lei n. 688/1996, com redação dada pela Lei n. 4.208, de 14 de dezembro de 2017, nos seguintes termos:

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.

Nota: Nova Redação 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.  
(...)

§ 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.

Nota: Acrescentado pela Lei nº 4208, de 14/12/17 - efeitos a partir de 14/12/17

Ademais, em 22 de julho de 2022, por intermédio da Lei n. 5.410/2022, foi acrescentado o § 4º ao art. 50-B da Lei n. 688/1996 com o seguinte teor:

Art. 50-B. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. (AC pela Lei nº 3583, de 9 de julho de 2015 - efeitos a partir de 01/07/15)

(...)

§ 4º O direito à restituição prevista no caput aplica-se, também, à hipótese em que a base de cálculo efetiva da operação seja inferior a presumida, nos termos e condições estabelecidos em decreto do Poder Executivo. **(AC pela Lei 5410/2022 - efeitos a partir de 22.07.22)** (grifos no original)

### 2.4 A questão da regulamentação (ou não) do art. 26 da Lei n. 688/1996

No dia 26 de janeiro de 2022, por intermédio do Decreto Estadual n. 26.868, foi acrescentada a Seção III-A ao Capítulo I da Parte 5 do Anexo X do RICMS/RO-2018, estabelecendo a forma, a condição e os prazos a serem observados pelo Distribuidor de Combustíveis, pelo Transportador-Revendedor-Retalhista – TRR e pelo Posto Revendedor Varejista de Combustíveis para fins de ressarcimento ou de complementação quando promoverem a saída de **gasolina, diesel ou álcool hidratado combustível** com aspectos



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

materiais diferentes daquele presumido no momento do recolhimento do imposto por substituição tributária.

Tendo em vista que o acréscimo da Seção III-A ao Capítulo I da Parte 5 do Anexo X do RICMS/RO-2018 ocorreu por intermédio de Decreto editado no dia 26 de janeiro de 2022, mas o § 4º do art. 50-B da Lei n. 688/1996 foi acrescentado por intermédio da Lei 5.410, de 22 de julho de 2022, surge a seguinte questão: **poderia a referida Seção ter como referência exclusivamente dispositivo de Lei que sequer existia?**

A resposta é desenganadamente negativa.

E, uma vez que a Seção foi editada quando se encontrava vigente tão somente, para o que importa ao caso em tela, os §§ 1º e 6º do art. 26 da Lei n. 688/1996, poder-se-ia cogitar a tese diametralmente oposta à deduzida pelo contribuinte, no sentido de que, para a legislação tributária do Estado de Rondônia, só haveria a possibilidade de ressarcimento quando também estivesse presente a possibilidade de complementação.

Contudo, até mesmo pela metodologia encampada, é evidente que a teleologia da norma é incorporar à legislação tributária do Estado de Rondônia o conteúdo da decisão do STF, o qual, conforme já exposto, é claro no sentido de que o valor fixado na substituição tributária progressiva é provisório e, para evitar o enriquecimento ilícito de qualquer das partes, é permitido “qualquer dessas duas alternativas: seja o contribuinte pedir a restituição, seja o fisco cobrar a diferença”.

Nesse contexto, impende ressaltar a interpretação autêntica, lavrada por ocasião da edição do Decreto n. 26.868/2022. Na justificativa do ato (050924.0006.02.49685), consta referência expressa ao art. 26, § 1º, da n. 688/1996, e ao Tema 201 de Repercussão Geral, do STF, mas nada diz a respeito do art. 50-B, § 4º, que sequer existia no mundo.

Transcreve-se:

As alterações constantes na presente minuta de Decreto justificam-se pela necessidade de regulamentação do § 1º do artigo 26 da Lei 688/96, que dispõe que:

### **Art. 26 (...)**

**§ 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 (grifo nosso).**

Destarte, de forma a possibilitar a cobrança do 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, no que tange aos produtos de que trata este projeto, que têm sido objeto de constantes variações de preço e estão sujeitos à estocagem por período prolongado, o que gera diferença considerável entre a base de cálculo presumida e a efetiva.

Assim, a presente minuta permite nas operações envolvendo gasolina, óleo diesel e álcool etílico hidratado carburante:



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

I - a restituição do imposto retido por substituição tributária correspondente à diferença, quando o valor efetivo da saída destinada a consumidor final se realizar por valor inferior ao da respectiva base de cálculo presumida que serviu para retenção do imposto devido por substituição tributária; e

II - a complementação do imposto retido correspondente à diferença, quando o valor efetivo da saída destinada a consumidor final se realizar por valor superior ao da respectiva base de cálculo presumida que serviu para retenção do imposto devido por substituição tributária.

Vale ressaltar o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários – RE nº 593.849/MG e nº 1.097.998/MG, em sede de repercussão geral, e da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 2.777-8/SP, que assegura aos contribuintes o direito à restituição do ICMS Substituição Tributária pago a maior e ao Fisco o direito à complementação do imposto pago a menor.

Assim, foi fixada tese jurídica ao tema 201 da sistemática da repercussão geral: "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida". No julgamento do RE nº 593.849/MG, o Plenário da Corte ao interpretar o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, reformou parcialmente o precedente da ADI nº 1.851, no sentido de legitimar a restituição do excesso atendendo ao princípio que veda o enriquecimento sem causa. Enfim, a metodologia disposta na presente minuta já está sendo adotada por outras unidades federadas, a exemplo dos Estado do Amazonas, Amapá, Santa Catarina, São Paulo e Rio Grande do Sul.

Os §§ 1º e 2º do art. 368-E – que compõe a Seção III-A do Capítulo I da Parte 5 do Anexo X do RICMS/RO-2018 –, foram incluídos por intermédio do Decreto n. 27.465, de 09 de setembro de 2022, com o seguinte teor:

"Art. 368-E. ....

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

§ 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." (NR)

Ao iniciar o processo SEI n. XXXX.XXXXXX/XXXX-XX, o Coordenador Geral da Receita Estadual solicitou apenas a edição de ato normativo para "disciplinar o parágrafo 4º do artigo 50-B da Lei n. 688/1996, em relação aos combustíveis" (XXXX.XXXXXX/XXXX-XX).

Contudo, veja-se que o § 1º expressamente aplica o disposto na Seção III-A ao Capítulo I da Parte 5 do Anexo X do RICMS/RO-2018, a qual, conforme demonstrado acima, se presta a regulamentar também as situações previstas no art. 26 da Lei n. 688/1996, às operações anteriores a 1º de fevereiro de 2022, não limitando o seu alcance às operações praticadas por contribuinte que requerer restituição.

E, nesse contexto, para justificar a edição do Decreto, após provocação da Assessoria Especial Administrativa da PGE/RO e da SEPOG, a Coordenadoria Geral da Receita Estadual



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

elucidou, por intermédio das Informações n. 9 e 12/2022/SEFIN-GETRINLT (XXXXXXXXXXXX e XXXXXXXXXXXX), que a então minuta de decreto tinha como finalidade também garantir a complementação do valor pago na hipótese de a base de cálculo do fato gerador presumido ocorrer com aspectos quantitativos superior ao previsto no momento do recolhimento do ICMS-ST. Veja-se, com grifos dos originais:

Informação nº 9/2022/SEFIN-GETRINLT

Com os cumprimentos de estilo, informamos que a presente Minuta de Decreto id [0031130534](#), que visa garantir o direito à restituição do contribuinte substituído quando a base de cálculo do fato gerador presumido ocorrer em valor inferior, bem como à complementação do valor pago, na hipótese de a base de cálculo do fato gerador presumido for em valor superior, não implica em renúncia tributária, na forma do artigo 14 da Lei Complementar Federal nº 101/2000:

Portanto, sendo certo que a presente minuta de Decreto não inova no direito positivado, restringindo-se apenas **a detalhar procedimentos a fim de efetivar a restituição ou complementação, REITERAMOS QUE AS PROPOSTAS DESTE DECRETO NÃO CONFIGURAM RENÚNCIA TRIBUTÁRIA NA FORMA DO ARTIGO 14 DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 101/2000.**

Informação nº 12/2022/SEFIN-GETRINLT

**Estabelece, também, a previsão de cobrança da complementação do ICMS recolhido a menor nas operações ocorridas anteriormente a 1º de fevereiro de 2022 (§ 1º do art. 368-E do Anexo X), de sorte que abre-se uma via para incrementar a receita estadual, ou no mínimo mantê-la estabilizada frente aos casos de repetição de indébito fiscal.**

Se por um lado o sujeito passivo terá o direito de ressarcir-se do valor pago a maior, de outro o Estado exigirá o recolhimento da diferença verificada por ocasião do cálculo da substituição tributária.

Em última análise, a aplicação dos mecanismos previstos no Decreto n. 26.868/2022 às operações anteriores a 1º de fevereiro de 2022, data de sua vigência, fazem restar evidente que o intuito da norma, inclusive das inseridas nos arts. 26 e 50-B, § 4º, da Lei n. 688/1996, não é inovar no ordenamento jurídico, mas apenas incorporar à legislação tributária do Estado de Rondônia a posição consolidada pelo STF por meio do Tema 201 de Repercussão Geral, segundo o qual, conforme visto, “não há enriquecimento ilícito a ser preservado nem aqui, nem acolá; nem da parte do fisco, nem da parte do contribuinte” (XXXXXXXXXXXX).

### 2.5 Manutenção do PMPF no período de 29/10/2021 a 30/06/2022

No período de 01/11/2021 a 30/06/2022, o PMPF dos combustíveis permaneceu inalterados, por força dos Convênios ICMS n. 192/2021, 001/2022 e 15/2022.

Compulsando os convênios em questão, é possível depreender que nenhum deles fez referência preambular à Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975, ou mencionou qualquer forma de benefício fiscal em seu conteúdo.



## **PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN**

Processo nº: XXX.XXX

Além disso, fez expressa referência ao Convênio ICMS n. 142/18 e aos arts. 6º a 10 da Lei Kandir 102 e 199 do CTN – Lei n. 5.172/1996 – que dão contornos gerais da substituição tributária no campo de incidência do ICMS.

Como suscitado pela consulente, de forma expressa, teve como escopo tão somente definir o PMPF dos combustíveis de que trata o Convênio 110/2007 no período de 01/11/2021 a 30/06/2022.

Conforme exposto acima, o PMPF, incorporado à legislação tributária do Estado de Rondônia por intermédio do art. 24, II, b, 1, da Lei n. 688/1996, possui nítida natureza de valor presumido – no momento da efetivação da situação que induz o dever de pagar imposto por substituição tributária – para a operação que pressupostamente ocorrerá no futuro.

Assim, temos que o “congelamento” do PMPF no período de 01/11/2021 a 30/06/2022, referido pela consulente, se trata de manutenção do valor presumido, no momento da saída da mercadoria que ensejou o dever de recolher imposto por substituição tributária, para as operações subseqüentes até a efetiva venda ao consumidor final, aí esaurindo sua aplicabilidade.

### **2.6 Do Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária - ROT-ST para Contribuintes do Segmento Varejista de Combustíveis**

Em 24 de março de 2022 foi publicado o Decreto n. 26.994/2022, instituindo o Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária - ROT-ST para Contribuintes do Segmento Varejista de Combustíveis, que teve como fundamento o Convênio n. 67/19.

Ao aderir o regime, o contribuinte do segmento varejista de combustível renuncia expressamente ao direito de restituir e obtém a dispensa de complementar o ICMS-ST em razão da diferença eventualmente constatada entre a base de cálculo presumido e o preço efetivamente praticada na saída da mercadoria ao consumidor final.

O referido regime, por conseguinte, somente produziu efeitos a partir de 01/2022, dependendo, ainda, do momento em que ocorreu/ocorrer a opção do contribuinte.

Assim, para os contribuintes que aderiram ao ROT-ST não há que se falar em ressarcimento ou complementação no período em que o regime produziu efeitos, o que deve ser averiguado em cada caso concreto.

### **2.7 Acordo formulado nos autos da ADPF n. 984 e da ADI 7191**

No período compreendido entre 1º de julho a 31 de dezembro de 2022, produziu efeitos o art. 7º da LC nº 192/2022, com redação dada pela Lei n. 194/2022, o qual colacionamos 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



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

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](#))

Conforme se depreende, o referido dispositivo versou apenas sobre operações com Diesel. Contudo, nos autos da ADI 7164, o Min. André Mendonça deferiu medida liminar em 17 de junho de 2022, determinando a aplicação, por analogia, da regra contida no art. 7º da LC 192/22 aos demais produtos mencionados no art. 2º do mesmo diploma – gasolina, etanol anidro combustível, biodiesel e gás liquefeito de petróleo, inclusive derivado de gás natural –, com eficácia a partir de 1º de julho de 2022.

O mérito da ADI n. 7164, por conseguinte, foi resolvido conjuntamente com o da ADPF n. 984 e da ADI n. 7191, em 14 de dezembro de 2022, por intermédio de homologação de acordo pelo plenário do STF, no qual os representantes dos entes federativos aquiesceram, dentre outras, com a cláusula terceira, 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)

Por oportuno, destacamos que a ADPF n. 984 foi proposta pelo então Presidente da República no contexto da edição das Leis Complementares n. 192 e 194/2022, pretendendo, em síntese, que os combustíveis, assim considerados o diesel, a gasolina, o etanol anidro combustível, o biodiesel e o gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural, tivessem a alíquota modal como teto de tributação no âmbito estadual, a vista da essencialidade das referidas mercadorias.

A ADI n. 7191, por sua vez, foi proposta neste mesmo contexto pelos governadores dos Estados de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Rio Grande do Sul, buscando a declaração de inconstitucionalidade dos art. 3º, inciso V, alíneas “a”, “b” e “c”, art. 6º, §§ 4ª e 5º, art. 7º e art. 8º da Lei Complementar 192/2022, arrazoando, especialmente, que os referidos dispositivos violavam o pacto federativo e a autonomia dos Estados e do Distrito Federal, provocavam impactos inestimáveis na arrecadação, no repasse de recursos aos Municípios e no planejamento orçamentário dos entes subnacionais, colocando em risco a própria governabilidade.

Para o que importa ao caso em tela, o art. 7º da Lei Complementar n. 192/2022, um dos dispositivos que se pretendia que fosse expurgado do ordenamento jurídico desde a



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

origem, modificou a forma por intermédio da qual deveria ser calculada a base de cálculo presumida para fins de substituição tributária – o PMPF.

No momento da celebração do acordo, o art. 7º da Lei Complementar n. 192/2022 já havia exaurido seus efeitos e, portanto, não foram envidados esforços para a sua revogação. Não obstante, ainda havia nos autos da ADI n. 7191 pedido para a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo o que, como se sabe, produziria efeitos ex tunc.

Assim, ao acordar por renunciar ao direito de cobrar as diferenças não pagas pelos contribuintes em razão da desconformidade artificialmente criada pelo art. 7º da Lei Complementar n. 192/2022, em compasso com a impossibilidade de não ser instado a restituir diferenças de valores apuradas por este mesmo motivo, os Estados pretenderam conferir segurança jurídica, para o Estado e para os contribuintes, no período em que vigorou referido dispositivo.

Nas palavras do Ministro Gilmar Mendes:

(...) trata-se de um distinguishing à interpretação conferida por esta Corte, em dois temas da sistemática da repercussão geral: tema 201 (RE 593.849, Rel. Min. Edson Fachin, Pleno, DJe 5.4.2017) e tema 1060 (ARE 1.222.648 RG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 26.9.2019), tratado no contexto de conferir segurança jurídica aos contribuintes de ICMS sobre combustíveis, que merece ser referendada e parabenizada, diante da insegurança jurídica que poderia ocasionar a cobrança retroativa pelos Estados.(...)

Veja-se que, se não fosse a celebração do acordo, as consequências de praticar preço a consumidor final em valor diferente daquele presumido no momento do recolhimento do ICMS-ST também seria verificada no período em que produziu efeitos o art. 7º da Lei Complementar n. 192/2022, ou seja, de 01/07 a 31/12/2022.

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 na saída de diesel ou de gasolina ao consumidor final e a base de cálculo presumida, apurada na forma do art. 7º da LC 192/2022, no período de 01/07 a 31/12/2022.

Por fim, a aplicação dos motivos determinantes para a avença com a finalidade de eximir os contribuintes do dever de complementar e o Estado do dever de restituir/ressarcir, no período anterior a 01/07/2022, dependeria da manifestação política do Estado, observando a forma prevista na legislação para tanto, o que não é passível de averiguação no procedimento de consulta, o qual se presta somente a elucidar a correta interpretação e aplicação da legislação tributária existente.

### **2.8 Outras manifestações exaradas anteriormente que corroboram o presente opinativo**



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

Em momentos anteriores, outras manifestações já foram exaradas com o mesmo direcionamento contido no presente Parecer, os quais colacionamos a seguir:

- Justificativa para a edição do Decreto n. 26.868/2022, formulada nos autos do processo SEI n. XXXX.XXXXXX/XXXX-XX – controlador XXXXX.XXXX.XX.XXXXX.
- Informações n. 09 e 12/2022/SEFIN-GETRINLT, exaradas para justificar a edição do Decreto n. 27.465/2022, nos autos do processo SEI n. XXXX.XXXXXX/XXXX-XX – controladores XXXXX.XXXX.XX.XXXXX e XXXXX.XXXX.XX.XXXXX.
- Justificativa para a edição do Decreto n. 28.916/2024, formulada nos autos do processo SEI n. XXXX.XXXXXX/XXXX-XX – controlador XXXXX.XXXX.XX.XXXXX.
- Informação n. 26/2024/SEFIN-GETRI, prestada nos autos do Mandado de Segurança n. XXXXXXX-XX.XXXX.X.XX.XXXX, exarada nos autos do processo SEI n. XXXX.XXXXXX/XXXX-XX – controlador XXXXX.XXXX.XX.XXXXX.
- Parecer n. 99/2023/SEFIN-GETRI, expedido nos autos do processo SEI n. XXXX.XXXXXX/XXXX-XX em resposta a consulta interna formulada pela Gerência de Fiscalização – controlador XXXXX.XXXX.XX.XXXXX.
- Acordo formulado nos autos da ADPF n. 984 e da ADI n. 7191 – controlador XXXXX.XXXX.XX.XXXXX.
- Convênio ICMS n. 31/2024, que autorizou o Estado de Rondônia a conceder benefício fiscal consistente na dispensa da complementação do ICMS devido em razão da utilização de base de cálculo presumida em valor inferior à efetivamente praticada na operação com destino a consumidor final, ora acostado no controlador n. XXXXX.XXXX.XX.XXXXX, **ainda não incorporado à legislação tributária do Estado de Rondônia.**
- Convênio ICMS n. 008.2022, por intermédio do qual o Ir para o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ autorizou o Estado de Santa Catarina a conceder benefício fiscal consistente na dispensa da complementação do ICMS devido em razão da utilização de base de cálculo presumida em valor inferior à efetivamente praticada na operação com destino a consumidor final, nas operações com óleo diesel, gasolina automotiva, etanol hidratado combustível, gás liquefeito de petróleo e gás natural veicular realizadas durante o período de produção de efeitos do § 3º da cláusula décima do Convênio ICMS nº 110, de 28 de setembro de 2007,



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

do Convênio ICMS nº 81, de 28 de junho de 2022 e do Convênio ICMS nº 82, de 30 de junho de 2022 – controlador XXXXX.XXXX.XX.XXXXX.

### 3. CONCLUSÃO

Com base na legislação relacionada e no raciocínio jurídico acima exposto, é possível responder os questionamentos da consultante da seguinte forma:

a) postos varejistas que tem lojas de conveniência com outros itens sujeitos à substituição tributária não foram apurados para débito e crédito?

Atualmente, a complementação e a restituição/ressarcimento do imposto, quando o fato gerador efetivo acontece com elementos quantitativos diferentes daqueles presumidos no momento do recolhimento do ICMS-ST possui forma, prazos e condições previstas apenas para gasolina, óleo diesel e etanol hidratado combustível, conforme entabulado no art. 368-A, do Anexo X do RICMS/RO-2018.

b) Sendo combustíveis essenciais não é razoável se cobrar sobre estes, sem previsão legal, ante a não regulamentação do Artigo 26 da Lei nº 688/96 ao tempo que sobre os demais itens sujeitos à substituição tributária não foram cobrados as diferenças de PMPF?

O art. 26 da Lei n. 688/1996 encontra-se regulamentado por intermédio da Seção III-A e III-B do Capítulo I da Parte 5 do Anexo X do RICMS/RO-2018.

Ademais, a consulta tributária se presta tão somente a esclarecer a correta interpretação e aplicação da legislação tributária, não se tratando de mecanismo apto para realização de controle de constitucionalidade, legalidade, convencionalidade, regularidade ou de razoabilidade do ato normativo objeto da dúvida.

1 - Se houve aderência do Estado de Rondônia aos Convênio CONFAZ n. 192/21, 01/2022 e 15/2022? Com qual justificativa?

Os Convênios ICMS 192/21, 01/2022 e 15/2022 modificaram o § 3º da cláusula décima do Convênio ICMS 110/2007 para estabelecer o PMPF dos combustíveis previstos neste Convênio no período de 01/11/2021 a 30/06/2022, possuindo aplicabilidade em todo o território nacional, inclusive no Estado de Rondônia.

2 – Se houve aderência do Estado de Rondônia ao acordo firmado entre os Governadores das 27 Unidades da Federativas e a União, no âmbito da ADPF n. 984/DF, pelo STF? Com qual objetivo e/ou justificativa? O mesmo objetivo e / ou justificativa poderia ser aplicado ao presente caso?

O Estado de Rondônia foi um dos signatários do acordo homologado nos autos da ADPF n. 984 e da ADI n. 7164, pelos motivos expostos no tópico 2.7 do presente parecer.

Conforme exposto, a aplicação dos motivos determinantes para a avença com o fim de eximir os contribuintes do dever de complementar e o Estado do dever derestituir/ressarcir, no período anterior a 01/07/2022, dependeria da manifestação política do Estado, observando a forma prevista na legislação para tanto, o que não é passível de



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

averiguação no procedimento de consulta, o qual se presta somente a elucidar a correta interpretação e aplicação da legislação tributária existente.

3 – Se o congelamento ofertado se tratou de benefício ou mera postergação da cobrança? Em se tratando de mera postergação, sob qual justificativa?

O “congelamento” do PMPF no período de 01/11/2021 a 30/06/2022, referido pelo contribuinte, se trata de manutenção do valor presumido – no momento da saída da mercadoria que ensejou o dever de recolher imposto por substituição tributária – para as operações subsequentes até a efetiva venda da mercadoria ao consumidor final, aí exaurindo sua aplicabilidade, em razão da sua própria natureza, cujos contornos se encontram delineados na fundamentação.

Ademais, não se tratou de benefício fiscal.

4 – Se estão sendo ou serão efetivadas cobranças da diferença de apuração de toda a cadeia (distribuidora -> revendedora -> consumidor) as revendedoras? Em caso positivo, sob qual justificativa?

Há previsão de complementação ou de ressarcimento pelo distribuidor de combustíveis e pelo transportador-revendedor-retalhista – TRR apenas quando promoverem venda de gasolina, óleo diesel ou etanol hidratado combustível a consumidor final, conforme se depreende do caput do art. 368-A do Anexo X do RICMS/RO-2018.

5 – Se o Decreto n. 26.868/2022 altera, tão somente, a Seção III-A do Capítulo I da Parte 5 do Anexo X, há conexão com o art. 26 da Lei n. 688/96? Em caso positivo, sob qual justificativa?

Há conexão, conforme fundamentado no tópico 2.4 do presente Parecer.

6 – É verdadeiro afirmar que o contribuinte que solicitou e teve deferimento de restituição ou ressarcimento com base no Anexo X em seu artigo 47 e 50 tem também a obrigação e a previsão de recolher a diferença apurada?

Os arts. 47 e 50 do Anexo X do RICMS/RO-2018 não têm relação com pedidos de restituição, ressarcimento ou de complementação, senão vejamos:

Art. 47. Atendendo aos interesses da Administração Fazendária e às peculiaridades de determinado ramo de atividade, ato do Coordenador-Geral da Receita Estadual poderá estipular prazo diferente do previsto no artigo 57 do Regulamento, para recolhimento do imposto devido, não excedendo esse prazo a 120 (cento e vinte) dias quando se tratar de estabelecimento industrial, e a 40 (quarenta) dias nos demais casos, ambos contados do encerramento do período de apuração. (Lei 688/96, art. 45, parágrafo único)

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

Art. 50. O regime especial de que trata esta Seção poderá ser pleiteado pela empresa que figure como destinatário em operações com café, madeira, milho em grãos e soja em grãos, e que satisfaça os requisitos apresentados neste Anexo.

Acaso a consulente tenha se equivocado, desejando se referir ao art. 50-B da Lei n. 688/1996, temos que é correto afirmar que o contribuinte que solicitou e teve deferimento



## PARECER Nº. 022/2024/GETRI/CRE/SEFIN

Processo nº: XXX.XXX

de restituição ou ressarcimento também tem a obrigação de recolher o complemento, se esta diferença for constatada no caso concreto.

7 – É verdadeiro que o contribuinte que não requereu a restituição não se submete à mesma disciplina da sistemática do artigo 47 a 50 do Anexo X citado no quesito anterior e sim ao artigo 26 da Lei 688/96, ainda não regulamentado pelo Governo do Estado de Rondônia?

Os arts. 47 e 50 do Anexo X do RICMS/RO-2018 não têm relação com pedidos de restituição, ressarcimento ou de complementação, conforme exposto acima.

Acaso a consultante tenha se equivocado, desejando se referir ao art. 50-B da Lei n. 688/1996, temos que é correto afirmar que o contribuinte que não solicitou restituição ou ressarcimento tem a obrigação de recolher o complemento, se esta diferença for constatada no caso concreto, com fundamento no art. 26 da Lei n. 688/1996, devidamente regulamentado pelo Decreto n. 26.868/2022.

É o Parecer.

À consideração superior.

Porto Velho - RO, 5 de setembro de 2024.

**Diego Souza Meneguitti**

Auditor Fiscal de Tributos Estaduais  
Matrícula 300168996

**Pablo da Silva Souza**

Auditor Fiscal de Tributos Estaduais  
Matrícula 300169642

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