

# Menke e Lerina: A adesão ao ROT ICMS-ST no RS

20/12/2020

Ao longo deste mês de dezembro encerra-se o prazo de adesão ao Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (ROT-ST) para as empresas varejistas. O referido regime que, a partir de 2021, vigerá também para empresas com faturamento superior a R\$ 78 milhões, conforme Decreto Estadual nº 55.521/20 e artigo 25-E do L.III do RICMS, foi autorizado pelo Confaz, por meio do Convênio ICMS 67/19. Nos termos da cláusula terceira do aludido convênio, as empresas que optarem por tal regime ficarão dispensadas do pagamento do imposto correspondente à complementação do ICMS retido por substituição tributária. Isso nos casos em que o preço praticado na operação, a consumidor final, for superior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária. Ou seja, quem aderir ao ROT ST, passará a pagar de forma definitiva o ICMS retido por Substituição Tributária (ICMS-ST). Com isso, deixará de ser exigida, de um lado, a complementação do ICMS-ST, pelo Estado, assim como deixará de ser possível, de outro lado, que o contribuinte peça de volta os valores por ele pagos a maior relativamente às operações ocorridas no período de vigência do ROT.



Ocorre que, para adesão ao referido regime especial, o

Estado do Rio Grande do Sul, além dos requisitos já previstos no Convênio ICMS 67/19, estabeleceu uma exigência adicional. De acordo com o artigo 25-E, §1º, alínea "b", item 2 do RICMS, o contribuinte substituído (varejista) que quiser aderir ao ROT deverá renunciar ao direito de crédito no que se refere aos fatos geradores do ICMS-ST já ocorridos no passado, no período de outubro de 2016 para frente. Lembre-se que, com relação a esses fatos geradores, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 593.849/MG, assegurou aos contribuintes o direito à restituição do montante de ICMS pago a maior, nas hipóteses em que o valor da operação de venda da mercadoria foi inferior à base de cálculo presumida para fins de ST. Referida disposição normativa constante do regulamento do ICMS do RS chega a mencionar que tal renúncia deve abranger "inclusive a aplicação de decisões transitadas em julgado".

Contudo, tal exigência é, como logo se vê, flagrantemente inconstitucional. Isso por força das seguintes razões.

Em primeiro lugar, referida exigência é anti-isonômica e vai de encontro ao princípio da vedação ao enriquecimento ilícito. A exigência de renúncia às discussões sobre a diferença entre a base de cálculo utilizada para cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária e o preço praticado na operação a consumidor final viola o princípio da igualdade. Tal princípio determina, como se sabe, um dever de simetria quanto ao tratamento dado, pelo Fisco, aos contribuintes em geral. Além disso, também determina que haja "paridade" entre as posições jurídicas do Fisco e do contribuinte na relação jurídico-tributária. Note-se, todavia, que, de acordo com a exigência de renúncia acima mencionada, o contribuinte fica obrigado a abrir mão dos eventuais créditos que tem quanto ao passado, decorrentes da sistemática do ICMS-ST, para aderir ao ROT-ST. Já a Fazenda estadual, diferentemente disso, tem, ao menos em tese, resguardado seu direito de cobrar a complementação do ICMS-ST referente aos exercícios anteriores à adesão. Em outras palavras: somente o contribuinte "abre mão" de seus créditos, em situação de injustificada "assimetria" no que se refere à relação jurídica tributária. Ademais, a aludida exigência também menospreza o conteúdo da norma jurídica que veda o enriquecimento ilícito, uma vez que o Estado do Rio Grande do Sul estará se apropriando indevidamente de valores (quanto aos aludidos créditos) cujo direito de o particular recebê-los foi assegurado pela mais alta corte judicial do país.

Note-se que os aludidos princípios (isonomia e vedação ao enriquecimento ilícito) têm sido reiteradamente utilizados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul para fins de tutelar o poder público, mais precisamente como fundamento para que o Estado do Rio Grande do Sul possa cobrar o ICMS-ST complementar a partir da publicação do RE nº 593.849/MG. Veja-se:

*"[...] De toda sorte, é fato incontroverso que em havendo saldo positivo entre a base de cálculo efetiva e a presumida, há o dever de complementação pelo contribuinte, na forma do art. 25-C, I, do RICMS/RS, acrescentado pelo Decreto nº 54.208/2018. Tal entendimento também encontra amparo no princípio da isonomia e da vedação ao enriquecimento ilícito, porquanto a partir do momento em que o contribuinte tem direito à restituição do tributo recolhido a maior, tem também o dever de complementar quando se consumir base de cálculo superior àquela antes presumida. [...]"* (Apelação Cível, Nº 70083891168, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Lúcia de Fátima Cerveira, Julgado em: 03-06-2020).

Assim, certo é que deve ser observada uma relação de coerência no que se refere aos direitos e deveres das partes envolvidas (Fisco e contribuinte). Se tais princípios (isonomia e vedação ao enriquecimento ilícito) são aplicados em favor do Fisco, então estes também devem ser invocados em favor do contribuinte.

Em segundo lugar, a exigência acima citada é irrazoável. A razoabilidade como dever de congruência significa a necessidade de que as disposições normativas sejam adequadas à realidade econômico-social para a qual elas se destinam. Em outras palavras, os enunciados normativos devem ser providos de "causa", esta considerada como a situação que justifica a existência da regulação normativa. Note-se, entretanto, que, no presente caso, a exigência de

renúncia ao direito relativamente aos créditos do passado, em período anterior ao ROT ICMS-ST 2021, é requisito rigorosamente sem causa, desconectado da realidade econômico-social que se deseja regular. O fato de o contribuinte ter créditos com relação ao passado (antes de 2021) nada tem a ver com a nova metodologia de apuração do ICMS-ST estabelecida pelo ROT, para o futuro (2021). Vale dizer, não há justificativa alguma relacionada ao ROT 2021 que autorize a exigência de renúncia de créditos quanto ao passado. A promoção da finalidade buscada pela implementação do novo regime (simplificação da tributação) não depende, de forma alguma, da aludida renúncia. Daí porque se falar na irrazoabilidade quanto à tal exigência, desprovida de causa e desconectada dos fins perseguidos pelo ROT.

Em terceiro lugar, a renúncia de direitos exigida é desproporcional. Lembre-se que, para que uma medida jurídica resultado da aplicação de certa norma jurídica seja considerada proporcional, importa verificar: 1) se a medida é adequada empiricamente à promoção do fim; 2) se tal medida, comparando com outras eventualmente disponíveis, é a que provoca a menor restrição aos direitos fundamentais afetados, ou seja, se é efetivamente necessária a sua utilização; e 3) se da aplicação dessa medida resultam mais vantagens do que desvantagens. No presente caso, além de a renúncia ao direito de crédito de ICMS-ST relacionada aos exercícios anteriores ser visivelmente uma medida inadequada, ela também é desnecessária. Isso porque se o objetivo que se busca alcançar por meio do ROT (simplificação da tributação e praticabilidade) pode ser alcançado por outros meios menos onerosos ao contribuinte, então é devido que sejam utilizados esses meios mais suaves com relação aos direitos individuais. Veja-se, no caso, que o meio alternativo, menos oneroso ao particular, é exatamente a renúncia com relação ao direito de crédito no que se refere aos fatos geradores presentes e futuros, nunca quanto aos fatos geradores passados.

Em quarto lugar, a disposição normativa em exame viola o princípio da irretroatividade tributária e a garantia ao direito adquirido. Com relação, de um lado, à irretroatividade, veja-se que a exigência é de que o contribuinte renuncie direito com relação aos fatos geradores já ocorridos, o que é expressamente vedado pela CF/88 (artigo 150, III, 1). No que se refere, por outro lado, à garantia ao direito adquirido, estabelecida pelo artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88, é visível que o regulamento do ICMS está a prejudicar o contribuinte relativamente ao direito de crédito que este adquirira por força de decisão proferida pelo STF. E mais, ao exigir que se renuncie aos efeitos de eventual coisa julgada favorável ao contribuinte, o poder público viola a norma jurídica baseada no artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88, "duplamente": isso porque viola não só a garantia ao direito adquirido, mas também aquela que intangibiliza a coisa julgada.

Portanto, seja como for, o certo é que não faltam fundamentos jurídicos para que os contribuintes se insurjam contra a medida estatal aqui examinada. Ao que tudo indica, se a CF/88 for realmente aplicada no presente caso, tal como se espera que o seja, então dificilmente o Poder Judiciário permitirá que uma medida como essa produza efeitos. É aguardar para ver.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2020-dez-20/menke-lerina-adesao-rot-icms-st-rs/>