

## VOTO

### O Senhor Ministro Alexandre de Moraes (Relator):

Antes de mais nada, reputo importante pontuar que é parcial a posição divergente que apresentarei, em relação ao voto do Ilustre Relator.

Desde logo adianto que concordo com a diretriz preconizada pelo Min MARCO AURÉLIO ( *É devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social PIS e para o Financiamento da Seguridade Social Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida.* )

Não obstante, penso ser importante deixar expresso que a orientação também se aplica na situação inversa – ou seja, há crédito da Fazenda quando a base de cálculo real da operação for SUPERIOR À PRESUMIDA.

Eis meu voto:

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto por POSTO DE GASOLINA REI DE MESQUITA LTDA. e OUTROS contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que julgou improcedente o pedido de restituição dos valores recolhidos a maior, a título de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, na sistemática prevista no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal.

As empresas ajuizaram a ação, com pedido de tutela antecipada, com objetivo de obter a restituição, de forma imediata e preferencial, do excesso pago de PIS e COFINS, mediante o regime de substituição tributária instituído pela Lei 9.718/1998 (substituição tributária “para frente” ou “progressiva”), com estorno ou anulação oponível às parcelas vincendas dessas mesmas contribuições.

Como pedido sucessivo, pleitearam a devolução em espécie do excedente pago em relação àquelas exações.

Informam que o aludido regime de substituição tributária atribuída às refinarias de petróleo o recolhimento do PIS e da COFINS, em substituição aos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados do petróleo.

Assim, as refinarias cobravam, antecipadamente, dos contribuintes substituídos, o valor correspondente àqueles tributos, que seriam devidos nas operações subsequentes de revenda do produto ao consumidor final, e que consubstanciavam o “fato gerador futuro ou presumido”.

Essa técnica fiscal, todavia, foi extinta pela Medida Provisória 1.991-15/2000, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/7/2000, quando as refinarias de petróleo passaram de substitutas tributárias para contribuintes diretas do PIS/COFINS.

No entanto, apontam que, no período de 1º/2/1999 a 1º/7/2000, foram cobrados dos postos de gasolina, na condição de contribuintes substituídos, o PIS e a COFINS que seriam devidos na operação de revenda do produto, adotando-se bases de cálculo estimadas superiores às efetivamente praticadas quando da venda ao consumidor final.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em sede de agravo interno, manteve a decisão que rejeitara o pedido das empresas, assentando que a tese defendida pelos recorrentes era contrária àquela definida pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL no julgamento da ADI 1.851-4/AL.

O acórdão foi assim ementado (fl. 235, Vol. 5):

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXCESSO PAGO A TÍTULO DE PIS E COFINS. ART. 150, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO INTERNO. DESPROVIMENTO.

1. Trata-se de agravo interno objetivando modificar a decisão que deu parcial provimento ao recurso, nos termos do § 1º - A do artigo 557 do CPC, para afastar a extinção do processo sem exame de mérito. e julgar improcedente o pedido de restituição, de forma imediata e preferencial, nos termos do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, em razão do excesso pago a título de PIS e COFINS, mediante regime de substituição tributária previsto na Lei nº 9.718/98, com estorno ou anulação oponível às parcelas vincendas desses mesmos tributos.

2. A decisão agravada bem elucidou a questão dos presentes autos, apontando, inicialmente, que deveria ser aplicado o disposto no § 3º do artigo 515 do Código de Processo Civil, em razão matéria encontrar-se consolidada, nos tribunais superiores no tocante questão de fundo.

3. Explicitou que a Suprema Corte, no julgamento da ADI 1.851-4 /AL, em sessão plenária já havia efetivado interpretação no sentido de que o § 7º do art. 150 da Constituição Federal assegura a restituição imediata e preferencial tão somente se não correr o fato gerador presumido, mas não em caso de diferenças recolhidas a maior.

4. A decisão ora impugnada não merece reparo, uma vez que a recorrente não trouxe argumentos que alterassem o quadro fático.

5. Agravo conhecido e desprovido.”

No Recurso Extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, a, da CF/1988, a parte recorrente alega ter o acórdão recorrido contrariado o art. 150, § 7º, da Carta da República (fl. 231-247, Vol. 2).

Alega-se que:

(a) a matéria recursal é objeto das ADIs 2.675-5/PE e 2.777-8/SP, cujo julgamento ainda não foi concluído;

(b) antes do julgamento da ADI 1.851/AL, a jurisprudência do STJ e do STF reconheciam o direito à restituição dos tributos recolhidos a maior, em casos semelhantes a este;

(c) a expressão “caso não se realize o fato gerador presumido”, contida no artigo 150, § 7º, *in fine*, deve ser entendida como “caso não se realize aquele fato econômico presumido ao qual o Direito empresta relevo jurídico”, pois a intenção do legislador foi adequar o valor do imposto antecipado ao valor efetivo da operação de venda da mercadoria por parte do contribuinte substituído (fl. 245. Vol. 2); e

(d) assim, a restituição imediata e preferencial deve ocorrer sempre que contribuinte substituído vender o produto por preço inferior ao presumido, uma vez que a base de cálculo utilizada para recolhimento do tributo é o valor da operação resultante da saída da mercadoria do estabelecimento comercial (fl. 245, Vol. 2).

Ao final, postula o provimento do Recurso Extraordinário, a fim de ser autorizada “a restituição, de forma ‘imediata e preferencial’, do excesso

pago a título de COFINS e PIS através do regime de substituição tributária” (fl. 247, Vol. 2).

O Pleno do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconheceu a repercussão geral da controvérsia no Tema 228 (DJe de 20/11/2009), nos seguintes termos: “ *Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, o cabimento, ou não, de restituição dos valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS quando a base de cálculo inicialmente estimada for superior à base de cálculo real, considerado o regime de substituição tributária.*”

A Procuradoria-Geral da República opinou, em seu parecer, pelo provimento do Recurso Extraordinário, defendendo que “*o direito à restituição das diferenças apuradas na base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS recolhidas sob o regime de substituição tributária para frente deve ser assegurado sempre que o fato gerador presumido não se realizar, ou seja, quando o fato gerador ocorrer de forma distinta daquela prevista no momento da antecipação do tributo, inclusive quanto à sua dimensão valorativa*” (Doc. 8).

Esse é o breve relato destes autos.

Os recorrentes alegam que, no período de 1º/2/1999 a 1º/7/2000, foram cobrados dos postos de gasolina, na condição de contribuintes substituídos, o PIS e a COFINS, adotando-se bases de cálculo estimadas superiores às efetivamente praticadas quando da revenda do produto ao consumidor final; com base nesse argumento, pleiteiam a restituição da diferença entre o montante antecipadamente recolhido e aquele devido quando da ocorrência do fato gerador.

Pois bem, o cerne da questão é definir se cabe a restituição de valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS, mediante o regime de substituição tributária introduzido pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal, quando a base de cálculo real da operação foi inferior àquela presumida pelo Fisco.

De início, reproduzo o teor do art. 150, § 7º, da CARTA MAGNA:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

No que tange ao PIS e a COFINS sobre a comercialização de produtos derivados de petróleo, o regime de substituição tributária autorizado pela norma constitucional inscrita no § 7º, foi instituído pela Lei 9.718/1998.

Posteriormente a Lei 9.990/2000 e MP 1991-15/2000 alteraram a sistemática de recolhimento de tais contribuições, passando o tributo a ser recolhido de forma monofásica, incidindo sobre a receita bruta auferida pelas refinarias de petróleo, restando desonerados do pagamento das citadas contribuições sociais os distribuidores e comerciantes varejistas, cujas receitas decorrentes de suas vendas foram submetidas à incidência da alíquota zero.

Esse quadro normativo foi bem sintetizado no parecer que ofertou o Ministério Público nestes autos, consoante o seguinte trecho da manifestação:

“A Lei 9.718/1998 instituiu a sistemática da substituição tributária "para frente" do PIS/COFINS incidente sobre a receita advinda da comercialização de produtos derivados de petróleo, estabelecendo para as refinarias a condição de substitutas tributárias responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e postos de combustíveis, nos seguintes termos:

Art. 4º. As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidos pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.

Essa sistemática foi posteriormente alterada mediante a Lei 9.990/2000, quando as refinarias de petróleo passaram de substitutas tributárias para contribuintes diretas do PIS/COFINS, a uma alíquota

majorada. Os distribuidores e comerciantes varejistas ficaram mantidos como contribuintes, com as contribuições, no entanto, reduzidas à alíquota zero.”

*In casu*, a restituição pleiteada refere-se ao período de 1º/2/1999 a 1º/7/2000, quando ainda vigia o regime de substituição tributária instituído pela Lei 9.718/1998 e autorizado pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

Portanto, Sr. Presidente, a meu ver, assiste razão aos recorrentes quando pleiteiam a restituição do valor pago a maior a título de PIS e COFINS.

**(I) A jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL com relação à substituição tributária para frente prevista no § 7º do art. 150 da Constituição Federal:**

Efetivamente, esta CORTE, no julgamento do Tema 201 da repercussão geral (RE 593.849, Rel. Min. EDSON FACHIN, DJe de 31/3/2017), já procedeu a exaustiva interpretação do § 7º do art. 150 da CARTA MAGNA, especialmente no que respeita à possibilidade de restituição da quantia paga para solver obrigação tributária, caso a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Nesse precedente, inclusive, assentou-se que se estava diante de uma hipótese de reescrita ( *overriding* ) da tese fixada na ADI 1.851-4/AL.

Isso porque, não obstante a regra constitucional trazida pelo § 7º do art. 150 tenha se orientado pelo princípio da praticidade, com o fito de simplificar e conferir maior eficiência à arrecadação tributária, uma vez que concentra a obrigação do recolhimento do tributo em um só agente econômico e, assim, busca coibir a sonegação, o Ministro Relator frisou, em seu voto, que “o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco.”

Destacou-se, também, outros limites que se impõem a tal regra da praticidade, pois a justiça fiscal e a segurança jurídica não podem ceder passo à atividade arrecadatória do Estado, pois, aquela veda o enriquecimento ilícito, e, esta “ *não pode transformar um ficção jurídica em uma presunção juis et de jure.*”

Pois, se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, o recolhimento do tributo antecipadamente perderia seu fundamento validade, na medida em que:

“ (...) uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

(...)

Em síntese, parece-nos claro que da tensão produtiva entre justiça fiscal e segurança jurídica exsurge uma interpretação constitucionalmente adequada do §7º da art. 150 do Constituição Federal no sentido de garantir o direito à restituição, conforme se depreende da cláusula de devolução do excesso.”

No ponto, o Min. LUÍS ROBERTO BARROSO consignou, que, havendo possibilidade de se apurar o valor real da operação, não há legitimidade em se tributar por valor presumido.

Afirmou, ainda, que, com relação à ADI 1.851, a lógica subjacente à decisão proferida nesse precedente, considerou que “o estágio em que a fiscalização se encontrava dificultava, sobremaneira, a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Portanto, foi uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo nessa fiscalização. Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evoluiu muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real.”

No *leading case* (Tema 201) , pontuou-se, ainda, que a descoincidência entre o valor real e o valor presumido caracteriza uma base de cálculo fictícia, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança jurídica e certeza do crédito tributário.

Inclusive, nesse aspecto, foram lembradas as palavras do Min. CARLOS VELLOSO que, quando integrava esta CASA, ao votar na ADI 1.851, ressaltou que o dado fundamental da base de cálculo é o valor da operação, e que essa expressão valorativa “[...] na substituição tributária ‘para frente’, é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua

expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.”

Com esteio nesses e em outros fundamentos, o Plenário desta CORTE, assentou a seguinte tese da repercussão geral (Tema 201): *É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.*[-]

O acórdão, por sua vez, recebeu a seguinte ementa:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de 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”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da



repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.(RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, DJe de 5/4/2017)“

Em acréscimo, veja-se que, nas ADIS 2.675-5/PE e 2.777-8/SP, mencionadas pelos recorrentes, e cujo julgamento ainda não havia sido concluído à época da interposição deste recurso extraordinário, adotou-se o mesmo entendimento perfilhado naquele precedente da repercussão geral. Confirmam-se as ementas dos acórdãos:

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INC. II DO ART. 19 DA LEI 11.408/1996 DO ESTADO DE PERNAMBUCO COM O § 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA A RESTITUIÇÃO DE QUANTIA COBRADA A MAIOR NAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE EM QUE A OPERAÇÃO FINAL RESULTOU EM VALORES INFERIORES ÀQUELES UTILIZADOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. ADI JULGADA IMPROCEDENTE. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 19 da Lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco. III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.(ADI 2675, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, DJe de 30/6/2017)

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INCISO II DO ART. 66-B DA LEI 6.374/1989 DO ESTADO DE SÃO PAULO (ACRESCENTADO PELA LEI ESTADUAL 9.176/1995) COM O § 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA A RESTITUIÇÃO DE QUANTIA COBRADA A MAIOR NAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE EM QUE A OPERAÇÃO FINAL RESULTOU EM VALORES INFERIORES ÀQUELES UTILIZADOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. ADI JULGADA IMPROCEDENTE. I – Com base no § 7º do art. 150 da

Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.(ADI 2777, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, DJe- de 30/6/2017)

Vejamos, agora, como esse entendimento pode se aplicar ao caso do PIS e da COFINS.

## **(II) PIS E COFINS – contribuições sociais gerais:**

### **- Histórico e características:**

O PIS e a COFINS têm seu fundamento de validade nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal, cabendo à União a competência para instituir tais contribuições sociais, denominadas de “contribuições sociais gerais”.

No entanto, mesmo antes da nova Carta constitucional, a LC 7/1970 já havia criado o PIS, que foi recepcionado pelo art. 239 da CF/88.

De outro lado, o art. 56 do ADCT autorizou a vigência temporária do Decreto-Lei 1.940/1982, que instituíra o Finsocial, até que se editasse lei prevendo nova contribuição social sobre o faturamento, nos termos do art. 195, I, da CF/88. Em 1991, o Finsocial foi substituído pela COFINS, com a edição da LC 70.

Inicialmente, o PIS e a COFINS eram calculados sobre o faturamento das empresas às alíquotas de 0,75% e 2%, respectivamente. A Lei 9.715/1998, porém, reduziu a primeira para 0,65%. Na sequência, o mesmo diploma legal alargou a base de cálculo de ambas as contribuições para abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (receita bruta) e aumentou a alíquota da COFINS para 3%, o que resultou na alíquota global de 3,65%, abrangendo ambas as contribuições.

Todavia, o § 1º do artigo 3º daquela lei foi declarado inconstitucional no RE 346.084 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ de 1º/9/2006), por ter ampliado o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, o que não constava do art. 195 da CF/88, na redação anterior à EC 19/1998.

Essa compreensão foi reiterada no julgamento do Tema 110 da repercussão geral, em que se fixou a seguinte tese: *“É inconstitucional a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98”*.

Em um primeiro momento, a cobrança do PIS e da CONFIS era feita no regime cumulativo, ou seja, a cada etapa da cadeia de comercialização /industrialização, agregava-se o ônus fiscal das contribuições. Essa sistemática, porém, foi alterada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que introduziu a não cumulatividade e majorou a alíquota global para 9,25%.

Com a EC 42/2003, que introduziu o § 12 ao art. 195 da Constituição, a não cumulatividade ganhou *status* constitucional, contudo, autorizou o legislador infraconstitucional a definir os setores econômicos aos quais se aplicaria tal regra.

Nessa toada, o PIS e a COFINS passaram a contar com dois regimes, um, cumulativo, disciplinado pela Lei 9.718/1998 e, outro, não cumulativo, e que segue as regras das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), com alíquota majorada de 9,25%.

Essa distinção entre os regimes (cumulativo e não cumulativo) está condicionada a requisitos de ordens subjetiva e objetiva ligadas ao contribuinte.

Mister acrescentar que, no sistema cumulativo, “tais contribuições incidem sobre o faturamento de cada empresa, sem que haja nenhuma dedução mediante apuração e compensação de créditos, tampouco ajuste posterior. Paga-se exatamente o resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo”(LEANDRO PAULSEN. Curso de Direito tributário completo. São Paulo: Saraiva, 2019, 10 ed., p. 455).

Atente-se que, nesse regime cumulativo de cobrança do PIS e da COFINS, estão enquadrados os contribuintes sujeitos ao recolhimento mediante substituição tributária a que se refere o § 7º do art. 150, do Texto Maior.

“Assim sendo, se a receita auferida com a venda de determinada mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária, então tanto os substitutos como os substituídos estarão sujeitos à sistemática cumulativa de PIS e Cofins, o que lhes impede de apropriar créditos em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas à substituição tributária “(ADOLPHO BERGAMINI, Curso de Tributos Indiretos, Vol. II, PIS e COFINS, São Paulo: FISCOsoft, 2016, item 1.2.2.1)

Outro ponto relevante a ser acentuado é que, malgrado o recolhimento das contribuições em comento, sob o regime de substituição tributária, não estar mais em vigor para os derivados de petróleo, hipótese destes autos, para o qual o regime se tornou monofásico, em que apenas a refinaria de petróleo é sujeito passivo da obrigação tributária, essa técnica fiscal ainda se aplica a outros setores econômicos, tais como aqueles relacionados à venda de motocicletas, semeadores, tratores e congêneres.

Sendo assim, remanesce a controvérsia sobre a restituição de eventuais excessos recolhidos a título de PIS e COFINS, no regime de substituição tributária, mesmo que, para o caso concreto dos autos, essa técnica fiscal não mais se aplique.

Além disso, o pedido inicial refere-se ao período de 1º/2/1999 a 1º/7/2000, no qual os recorrentes ainda se submetiam à regra constitucional inscrita no § 7º do art. 150 (substituição tributária “para frente” ou progressiva), por força da norma fiscal de então.

#### **- A base de cálculo do PIS e da COFINS**

Com já mencionado, a Lei 9.718/1998 alargou a base de cálculo de ambas as contribuições para abranger todas as receitas da pessoa jurídica, ainda que não oriundas do exercício das atividades empresariais. Essa disposição normativa foi declarada inconstitucional por violação ao art. 195 da CF/88,

na redação anterior à EC 19/1998 (RE 346.084, e Tema 110 da repercussão geral).

Posteriormente, a Lei 12.973/2014 incorporou aquela ampliação da base de cálculo, desta vez em consonância com o texto da aludida emenda constitucional.

A propósito, LEANDRO PAULSEN ensina que “desde a Emenda Constitucional n. 20/98, quaisquer receitas do contribuinte, desde que **reveladoras de capacidade contributiva**, podem ser colocadas, por lei, como integrantes da base de cálculo”, (...) por isso, não pode o legislador fazer incidir contribuição sobre indenizações ou ressarcimentos e recuperação de custos tributários (op. cit., p. 450-451) (grifo nosso).

Não por outra razão, o Plenário desta CORTE, no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, Dje de 2/10/2017, fixou a tese no sentido de que: “*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.*”

Nessa linha, o art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718/1998, já previa que os ingressos relativos a valores recebidos em nome de terceiros não podiam sofrer a incidência das contribuições em apreço. Essa previsão, contudo, foi revogada pela MP 2.037/2000.

À época, o consagrado tributarista IVES GANDRA MARTINS manifestou-se pela inconstitucionalidade da aludida Medida Provisória, por considerar que a exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS devidas pelo contribuinte é direito que decorre da norma de competência relativa a cada uma dessas contribuições e do **princípio da capacidade contributiva** (IVES GANDRA e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Revista Dialética de Direito Tributário n. 70, jul. 2001, p. 150-163).

Em 2014, a Lei 12.937 revigorou aquela disposição da Lei 9.718/1998, assentando que, quanto às operações em conta alheia, o PIS e a COFINS somente incidiriam sobre o resultado da receita recebida em favor de terceira empresa, e não sobre todo o montante, uma vez que esse não revela o efetivo ingresso em favor do contribuinte.

Assim, tem-se que, tanto no período dos recolhimentos a maior efetuados pelos recorrentes, com nos dias atuais, os contribuintes sujeitos ao recolhimento do PIS e da COFINS, no regime de substituição tributária, estão sujeitos ao sistema cumulativo de cobrança dessas contribuições.

A isso soma-se, como demonstrado, o fato de a jurisprudência e a doutrina postularem que, relativamente ao PIS e à COFINS, base de cálculo dessas contribuições devem espelhar a capacidade contributiva do contribuinte.

### **(III) O caso concreto:**

Os recorrentes, postos de gasolina, foram cobrados, no período de 1º/2/1999 a 1º/7/2000, na condição de contribuintes substituídos, o PIS e a COFINS que seriam devidos na operação subsequente de revenda, adotando-se bases de cálculo estimadas superiores às efetivamente praticadas quando da venda ao consumidor final.

Sr. Presidente, penso que o precedente firmado no Tema 201 da repercussão geral, com mais razão, deve ser aplicado a este caso.

Naquele *leading case*, cuidava-se do ICMS, neste, de PIS e COFINS. O paradigma assentou: *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”*.

Conforme exposto, o legislador infraconstitucional, autorizado pela Carta Federal (art. 195, § 12), inaugurou figurino normativo de duplo regime jurídico de apuração das ditas contribuições, a saber, cumulativo e não cumulativo.

Enquadrou, ainda, aqueles contribuintes sujeitos a técnica fiscal da substituição tributária à sistemática da cumulatividade, na qual o contribuinte não pode apurar créditos para desconto das contribuições a pagar.

Assim, essas contribuições sociais mostram-se, de alguma forma, mais onerosas para o contribuinte submetido à substituição tributária do que para aqueles que recolhem o ICMS também no regime de substituição tributária para frente, pois, como se sabe, a marca desse imposto é a não cumulatividade.

De outro lado, também como já demonstrei, não obstante a Lei 12.973/2014 tenha ampliado a base de cálculo do PIS e da COFINS em consonância com o art. 195 da Carta Magna, com redação que lhe conferiu a EC 20/1998, passando a prever como base de cálculo, além do faturamento da pessoa jurídica, a receita de todas suas operações, essa mesma lei excluiu da incidência das contribuições os ingressos oriundos de terceiros que não representem resultado financeiro da empresa tributada.

Nessa mesma direção, decidiu esta CORTE no Tema 69 da repercussão geral, reafirmando a diretriz constitucional de que a tributação deve guardar correlação com a capacidade contributiva do contribuinte.

Portanto, em que pesem as especificidades do ICMS e do PIS e da COFINS, parece claro que, em respeito aos princípios da capacidade contributiva, da segurança jurídica, da vedação do enriquecimento ilícito, e da razoabilidade, a base de cálculo definitiva daquelas contribuições sociais, no regime de substituição tributária para frente, deve espelhar o valor efetivo da operação.

**No entanto, cabe aqui uma ponderação.**

O ilustre Min. MARCO AURÉLIO, ao votar no julgamento do Tema 201, acompanhou o Relator, Min. EDSON FACHIN, no que considerou devida a restituição da diferença paga a maior relativa ao ICMS recolhido no regime de substituição tributária.

Inclusive, consignou que o § 7º do art. 150 da Lei Fundamental, ao estabelecer a antecipação do pagamento do tributo, sinaliza “no sentido de que, mais adiante, ter-se-á – como se tem no imposto sobre a renda – um encontro de contas para saber se aqueles parâmetros fixados por presunção, por simples estimativa, tornaram-se concretos, efetivos, reais, acontecidos, presente a circulação da mercadoria – que pode não haver, tanto assim que o preceito sinaliza a devolução total do que recolhido –, o negócio jurídico.”

Por isso, ainda que o valor da base de cálculo estimado pelo Estado encerre uma ficção jurídica para atender a uma técnica de arrecadação, esse objetivo não pode se sobrepôr a princípios estabelecidos na própria Constituição “para consagrar e placitar um verdadeiro enriquecimento ilícito, no que recebida a quantia indevida por aquele que está compelido a dar o exemplo.”

De outro lado, porém, o Min. MARCO AURÉLIO ressaltou que o valor de negócio jurídico compõe a própria base legal do tributo; assim, tanto o contribuinte estaria legitimado a reclamar a diferença, quando recolhido valor a maior, como ao Estado caberia cobrar o tributo considerado o valor real da operação comercial, quando verificado que essa se deu por quantia superior à estimada.

Essa compreensão, portanto, não esvazia a substituição tributária prevista no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Confiram-se os trechos de sua manifestação a respeito:

“O que sustento a respeito do § 7º em comento revela uma estrada de mão dupla. Tanto admito que o contribuinte, verificado o negócio, possa reclamar diferença – valor recolhido a maior – como também o fato de o estado vir a pretender a satisfação do tributo, considerado o valor real do negócio jurídico, no que haja se mostrado superior àquele por ele próprio estimado.

(...)

O que será discutido – e, aí, inverter-se-á, inclusive, a distribuição do ônus da prova – é a possível diferença, a ser recolhida pelo contribuinte ou a ser devolvida pelo estado, do que recebeu, a teor do que devido, em termos do tributo.

Não há o esvaziamento da substituição tributária. Há, sim, o apego a princípios, a parâmetros norteadores do próprio tributo.”

Assim, penso que essa ressalva - no sentido de se abrir também à União a possibilidade de reaver a diferença do tributo, quando o valor do negócio jurídico revelar-se maior do que o estimado no regime de substituição tributária -, deve ser acrescida à presente tese de repercussão geral, a fim de assegurar que não haverá enriquecimento sem causa, quer por parte do contribuinte, quer por parte do Fisco.



Com efeito, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, após o julgamento da ADI 1.851-4/AL, passou a adotar a orientação fixada nesse precedente.

Entretanto, anteriormente, entendia que “ o princípio da legalidade impede que se exija do contribuinte tributo que seja calculado sobre base de cálculo fictícia, por ela ter de representar o fato econômico com a real dimensão do ocorrido no momento da consumação do fato gerador (RMS 10.425, Rel. Min. FRANCIULLI NETO, Segunda Turma, DJU de 2/10/2000); (REsp 244.087/SP, Rel. p/ac. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA, DJU de 18/9/2000; REsp 259.087/MG, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJ de 3/6/2002, RMS 11325/ES, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, Primeira Turma, DJ de 27/11/2000; RMS 9737/MS, Rel. p /acórdão PAULO GALLOTTI, Segunda Turma, DJ de 12/6/2000; REsp 203551/MG, Rel. Min. ARI PARGENDLER, Segunda Turma, DJ de 3/5 /1999).

Não obstante, mesmo nesse período, já se condicionava a devolução do excesso recolhido a posterior fiscalização por parte do Fisco. Nesse sentido, a Primeira Turma do STJ, à época, decidiu que “ há de ser reformado acórdão que afastou o direito da recorrente ao creditamento de valores de ICMS recolhidos a maior por ocasião da venda de veículos por preço inferior ao que serviu de base de cálculo à retenção, na chamada “substituição tributária para frente”, **ressalvando-se, apenas, que tal procedimento deve ficar sujeito ao crivo fiscalizatório do Estado, o qual poderá aferir a veracidade dos valores discutidos posteriormente** ” (REsp 327.623/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ de 18/2 /2002) ( grifo nosso).

Por todo exposto, dou provimento ao Recurso Extraordinário, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito dos recorrentes de reaverem os créditos de PIS e da COFINS pagos a maior, nos termos da legislação tributária aplicável.

Contudo, manifesto-me pela inclusão, na tese da repercussão geral, da ressalva que propus acima.

Proponho a seguinte tese: “É devida a restituição dos valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS, quando a base de cálculo inicialmente estimada for superior à base de cálculo real, considerado o regime de

*substituição tributária para frente; ficando assegurado à União o direito de cobrar a diferença do tributo, se o valor real da operação mostrar-se superior àquele estimado pelo Fisco.”*

*Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/20 18:05*