29/06/2020 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 596.832 RIO DE JANEIRO

RELATOR	**: MIN. MARCO AURÉLIO**
RECTE.(S)	: POSTO DE GASOLINA REI DE MESQUITA LTDA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: LEONARDO LUIZ THOMAZ DA ROCHA
ADV.(A/S)	: CLÁUDIA REGINA MARTINS LACERDA
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

PIS E COFINS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ARTIGO 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – RECOLHIMENTO A MAIOR – DEVOLUÇÃO. É devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins pagas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em prover o recurso extraordinário e fixar a seguinte tese: "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", nos termos do voto do relator e por maioria, em sessão virtual, realizada de 19 a 26 de junho de 2020, presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 29 de junho de 2020.

MINISTRO MARCO AURÉLIO – RELATOR

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C7AC-E7B0-F497-1298 e senha 4E76-1FEC-E58F-5EA9

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C7AC-E7B0-F497-1298 e senha 4E76-1FEC-E58F-5EA9

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 596.832 RIO DE JANEIRO

RELATOR	**: MIN. MARCO AURÉLIO**
RECTE.(S)	: POSTO DE GASOLINA REI DE MESQUITA LTDA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: LEONARDO LUIZ THOMAZ DA ROCHA E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – O assessor Dr. Paulo Timponi Torrent assim revelou as balizas do caso:

> O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, na apreciação de agravo interno protocolado por Posto de Gasolina Rei de Mesquita Ltda. e outros, julgou improcedente o pedido de restituição dos valores recolhidos a maior, pelas sociedades agravantes, a título de contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, mediante o regime de substituição tributária previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Assentou ter o Supremo, no exame da ação direta de inconstitucionalidade nº 1.851-4/AL, relator o ministro Ilmar Galvão, adotado óptica no sentido de ser cabível a restituição somente nos casos de não ocorrência do fato gerador presumido, surgindo inviável a devolução quando a base de cálculo inicialmente estimada for superior à real (folha 206 a 213).
>
> Neste extraordinário, interposto com alicerce no artigo 102, inciso III, alínea "a", da Carta da República (folha 216 a 232), os recorrentes articulam com a transgressão ao artigo 150, § 7º, do Diploma Maior. Frisam não se mostrar pacífico o entendimento deste Tribunal quanto ao alcance do referido preceito, pois as ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.675-

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 14578295.

5/PE e 2.777-8/SP encontram-se pendentes de análise. Apontam cabível a restituição imediata e preferencial, quando da venda de mercadorias por preço inferior ao presumido, assinalando que a base de cálculo utilizada para recolhimento do tributo deve corresponder ao valor da operação resultante da saída de mercadorias. Asseveram a ilegitimidade de considerar-se definitiva a base de cálculo presumida, vedando-se acertos posteriores com o escopo de ajustá-la ao valor da operação. Interpretam a parte final do artigo 150, § 7º, como autorização à restituição, caso não se realize, do modo previsto, o fato econômico presumido ao qual o Direito empresta relevo jurídico.

Em contrarrazões (folha 261 a 266), a União veicula as preliminares de ausência de prequestionamento e de contrariedade a norma constitucional – pressuposto versado no artigo 102, inciso III, alínea "a", da Lei Fundamental. No mérito, argumenta serem os recorrentes varejistas de combustíveis derivados do petróleo, cujas operações foram submetidas ao regime da substituição tributária para o recolhimento do PIS e da Cofins, por meio da Lei nº 9.718/1998. Ressalta a extinção desse regime pela Lei nº 9.990/1998. Segundo defende, a restituição descrita no artigo 150, § 7º, do Texto Maior diz respeito, tão somente, à relação da refinaria de petróleo com o Fisco. Aponta a irrelevância de eventual repercussão econômica sofrida pelos recorrentes, afirmando que esta não é elemento definidor da qualidade de contribuinte.

Em decisão de folhas 269 e 270, o Vice-Presidente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região admitiu o recurso extraordinário.

O denominado Plenário Virtual reconheceu, em 29 de outubro de 2009, a repercussão geral da controvérsia, consoante a seguinte ementa:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 14578295.

PIS E COFINS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MAIOR – DEVOLUÇÃO – ADINS nº 2.675-5/PE E 2.777-8/SP – VOTAÇÃO EMPATADA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO EM PROCESSO SUBJETIVO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia sobre o cabimento da restituição dos valores recolhido 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.

(Recurso extraordinário nº 596.832, Plenário Virtual, da relatoria de Vossa Excelência, Diário da Justiça eletrônico de 20 de novembro de 2009)

Por meio da decisão de folha 287, Vossa Excelência determinou ao recorrente Posto de Gasolina Rei de Nova Iguaçu Ltda. a regularização da representação processual.

A Procuradoria-Geral da República, em parecer de folha 291 a 312, opina pelo provimento do extraordinário. Entende que o artigo 150, § 7º, da Lei Fundamental assegurou ao contribuinte de fato a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso se deixe de constatar o fato gerador presumido. Inclui no conceito de não ocorrência a realização do fato gerador definitivo de forma distinta daquele considerado para a tributação na etapa inicial do ciclo econômico. Discorre sobre a substituição tributária denominada "para frente", frisando a necessidade de compatibilização do pressuposto de fato autorizador da cobrança antecipada do tributo com o fato gerador propriamente dito. Enfatiza que a presunção de ocorrência das operações posteriores tem o único efeito de determinar o montante a ser recolhido pelo substituto tributário, devendo guardar estrita relação de correspondência com o fato gerador definitivo. Salienta que proibir a restituição da diferença entre a base de cálculo estimada e a real, ao argumento de verificação do fato gerador, ainda que em

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 14578295.

medida diversa, desnatura o critério material do caso de incidência e a própria base de cálculo.

Vossa Excelência, em de 3 de março de 2017, reiterou a determinação de regularização da representação processual, dirigida a Posto de Gasolina Rei de Nova Iguaçu Ltda. Apesar de devidamente notificada, a sociedade manteve-se inerte, conforme certificou a Secretaria, em 11 de abril de 2017.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 14578295.

29/06/2020 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 596.832 RIO DE JANEIRO

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. Descabe articular com a falta de prequestionamento. O pronunciamento formalizado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região versou o que alegado pelas sociedades recorrentes no extraordinário. Quanto ao disposto no artigo 102, inciso III, alínea "a", da Lei Fundamental, as razões recursais apontam para a ocorrência de violação direta a norma constitucional, a revelar o preenchimento do requisito. Afasto a preliminar de não conhecimento veiculada nas contrarrazões recursais.

O caso revela a possibilidade de restituição de valores recolhidos a maior, a título de contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, em situações nas quais a venda das mercadorias ocorra por preço inferior ao estimado. Discute-se a substituição tributária – artigo 150, § 7º, da Constituição Federal –, que não pode implicar desprezo a princípios estabelecidos na própria Carta, ou seja, os alusivos à razão de ser do próprio tributo – o fato de este mostrar-se ligado a negócio jurídico, a relação jurídica com balizas específicas.

Ante o contexto, reitero as premissas que orientaram o voto no recurso extraordinário nº 593.849-MG:

> Primeira: não cabe cogitar de tributo devido em definitivo sem que estejam presentes os elementos tributários definidos, emprestando-se a eles envergadura maior, porque remetida a disciplina à lei complementar, no artigo 146 da Constituição Federal.
>
> Segunda premissa: não há tributo sem que se possa cogitar, de início, de vantagem para o cidadão enquadrado como contribuinte. No caso do Imposto sobre Circulação de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 26AF-9113-384A-0173 e senha 06C1-48ED-37B0-DDA9

> Mercadorias e Serviços, essa vantagem está no negócio jurídico tal como formalizado, inclusive com preço, na circulação da mercadoria.
>
> Terceira: a Carta da República não encerra o enriquecimento ilícito, quer por parte do contribuinte, quer, muito menos, por parte do Estado.
>
> (Recurso extraordinário nº 593.849/MG, relator o ministro Edson Fachin, julgado pelo Tribunal Pleno, em 19 de outubro de 2016)

O § 7º mencionado, ao disciplinar a substituição tributária, remete a algo inafastável para que se tenha como existente a obrigação tributária: o fato gerador, que possui contornos próprios. Está contemplada, na Constituição Federal, simples técnica de arrecadação antecipada – é mais do que uma arrecadação à vista:

> Art. 150 [...]
>
> [...]
>
> § 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.

Segundo definição vernacular, a presunção não é absoluta. A presunção, gênero, é relativa. Imagina-se algo passível de ocorrer, e, por isso mesmo, o preceito, pedagogicamente, versa a devolução preferencial, estabelecendo a primazia no recebimento do que recolhido sem justificativa plausível, harmônica com a ordem jurídica.

O comando constitucional encerra recolhimento que se dá sob condição resolutiva. Não verificado o fato gerador, ou constatada a ocorrência de modo diverso do presumido, surge o direito à devolução. Tratando-se de antecipação, é ínsito que, mais adiante, ter-se-á, como acontece relativamente ao imposto sobre a renda, um encontro de contas para saber se os parâmetros fixados por simples estimativa tornaram-se

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 26AF-9113-384A-0173 e senha 06C1-48ED-37B0-DDA9

concretos, efetivos, reais, acontecidos, observada a circulação verificada, considerado o negócio jurídico.

Descabe dissociar recolhimento de tributo de fato gerador, de relação jurídica que norteie esse mesmo recolhimento. Impróprio é potencializar uma ficção jurídica, para, a pretexto de atender a técnica de arrecadação, consagrar e placitar verdadeiro enriquecimento ilícito, no que recebida quantia indevida por aquele que está compelido a dar o exemplo.

Ao apreciar a alegação de inconstitucionalidade de lei paulista a prever, no tocante ao ICMS, a restituição em casos nos quais a operação final revelasse obrigação de valor inferior ao presumido, sustentei essa mesma óptica:

> Mas há mais. Como ocorre a fixação dos dados indispensáveis ao recolhimento do tributo mediante a substituição tributária? Ocorre de forma bilateral? Ocorre mediante fixação, pelo contribuinte, do que imagina que será, considerados os humores do mercado, um negócio futuro, o valor de uma relação jurídica, de uma compra e venda futura? Não, quem estima é justamente o arrecadador, o órgão fazendário, o Estado. Não acredito que calcule aquém dos valores praticados naquele momento, naquela data, no mercado. Ao contrário, a tendência é estimar valor a mais. Se considerasse a menos, ele estaria aqui a defender a intangibilidade dessa lei para poder cobrar a respectiva diferença, uma vez verificado o negócio jurídico em quantia superior.
>
> O artigo 7º está calcado em presunção. A retenção do numerário pago a mais ao Estado, no caso de se realizar o negócio jurídico aquém do que estimado para efeito de recolhimento antecipado do tributo, logicamente, implica satisfação sem base legal, sem base constitucional, discrepante da natureza do próprio tributo, no que indispensável saber o valor do negócio. Isso significa haver incidência de alíquota sobre algo resultante de subjetivismo unilateral - não bilateral.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 26AF-9113-384A-0173 e senha 06C1-48ED-37B0-DDA9

> Sustentei esse entendimento e lamento que, no julgamento anterior, o Tribunal tenha sinalizado, inspirando os Estados - que, a meu ver, atuaram sem necessidade, porquanto já estariam compelidos pela própria Carta a devolver o que recolhido a maior – a formalizar arrependimento que, para mim, não é eficaz, porque conflitante com o texto da Constituição, que a todos indistintamente submete.
>
> O que sustento a respeito do mencionado § 7º revela uma estrada de mão dupla. Tanto admito que o contribuinte, verificado o negócio, possa reclamar diferença – quantia paga a mais - como também que o Estado venha a pretender a satisfação do tributo baseada no valor real do negócio jurídico, se houver se mostrado superior àquele por ele próprio estimado.
>
> (Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.777-SP, relator o ministro Cezar Peluso, julgada improcedente, pelo Tribunal Pleno, em 19 de outubro de 2016)

Há vedação peremptória à apropriação, pelo Estado, de quantia que não corresponda, consideradas a base de incidência e a alíquota das contribuições, bem assim os regimes de arrecadação, ao tributo realmente devido. O recolhimento primeiro é feito por estimativa, e toda estimativa é provisória, seguindo-se o acerto cabível quando já conhecido o valor do negócio jurídico. Essa é a leitura do instituto da substituição tributária que mais se harmoniza com o texto constitucional e com as balizas norteadores das contribuições em debate.

Relativamente às contrarrazões recursais formalizadas pela União, descabe limitar o alcance do artigo 150, § 7º, da Carta da República à relação de refinarias de combustíveis com o Fisco. Versando o recurso a abrangência do dispositivo constitucional, eventuais alterações implementadas na Lei nº 9.718/1998 pela de nº 9.990/2000 não frustam a pretensão de restituição do tributo inadequadamente pago, ou recolhido em valor superior ao devido, em período no qual ocuparam o polo passivo da relação, em regime de substituição tributária.

Com esses fundamentos, provejo o extraordinário.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 26AF-9113-384A-0173 e senha 06C1-48ED-37B0-DDA9

Proponho a seguinte tese para fins de repercussão geral: 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.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 26AF-9113-384A-0173 e senha 06C1-48ED-37B0-DDA9

29/06/2020 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 596.832 RIO DE JANEIRO

RELATOR	**: MIN. MARCO AURÉLIO**
RECTE.(S)	: POSTO DE GASOLINA REI DE MESQUITA LTDA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: LEONARDO LUIZ THOMAZ DA ROCHA
ADV.(A/S)	: CLÁUDIA REGINA MARTINS LACERDA
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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 atribuía 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 1°/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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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

> “"EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXCESSO PAGO A TÍTULO DE PIS E COFINS. ART. 150, § 7° 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 § 1° - 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 § 7° 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 n° 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 § 3° 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. I50 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.”

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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 1°/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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

> 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 cia substituição tributária "para frente" do PIS/COFINS incidente sobre as receita advindas da comercialização de produtos derivados de petróleo, estabelecendo para as refinarias a condição de substitutas tributária responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e postos de combustíveis, nos seguintes termos:
>
> > Art. 4°. 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. 2°, devidos pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

> 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 1°/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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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 justeza 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,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

> 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. Confiram-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 § 7° 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 § 7° 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

> PELA LEI ESTADUAL 9.176/1995) COM O § 7° 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 § 7° 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

art. 195, I, da CF/8. 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,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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 1°/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 aludido 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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 CONFIS, 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

(III) O caso concreto:

Os recorrentes, postos de gasolina, foram cobrados, no período de 1º/2/1999 a 1°/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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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 sobrepor 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

> 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 Fazenda 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***

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

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 Fazenda o direito de cobrar a diferença do tributo, se o valor real da operação mostrar-se superior àquele estimado pelo Fisco."*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F089-1DA6-34DD-F0EE e senha 9552-5570-FA04-5336

29/06/2020 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 596.832 RIO DE JANEIRO

RELATOR	**: MIN. MARCO AURÉLIO**
RECTE.(S)	: POSTO DE GASOLINA REI DE MESQUITA LTDA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: LEONARDO LUIZ THOMAZ DA ROCHA
ADV.(A/S)	: CLÁUDIA REGINA MARTINS LACERDA
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

V O T O-VOGAL

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Trata-se de recurso extraordinário interposto por Posto de Gasolina Rei de Mesquita Ltda e outros, com fundamento no artigo 102, III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2 ª Região, que negou a restituição dos valores pagos a maior a título de PIS e COFINS, mediante regime de substituição tributária, ao fundamento de que o § 7° do art. 150 da Constituição Federal assegura a restituição imediata e preferencial tão somente se não ocorrer o fato gerador presumido, mas não em caso de diferenças recolhidas a maior.

A parte recorrente sustenta que a EC nº 3/93 permitiu o regime de substituição tributária 'para frente', desde que fosse assegurado ao contribuinte substituído a imediata e preferencial restituição da quantia paga a maior, caso não se efetive o fato gerador presumido, parcial ou totalmente. Defende, assim, que o objetivo do legislador foi o de adequar o valor do imposto antecipado ao valor efetivo da operação de venda da mercadoria por parte do contribuinte substituído.

Por sua vez, a União afirma que "a restituição prevista na Carta Magna não é voltada à substituída, mas sim à substituta. Em outras palavras, quem faz parte da relação jurídico-tributária é a refinaria, substituta, não o varejista, substituído". Diante disso, defende a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EB7F-923B-5D36-ED60 e senha 8BCB-6932-23C1-C72B

ilegitimidade ativa da recorrente (substituída) para requerer eventual restituição de tributo, uma vez que é pessoa estranha à relação tributária.

Este Tribunal reconheceu a repercussão geral da matéria, em acórdão assim ementado:

> "PIS E COFINS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ARTIGO 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - RECOLHIMENTO A MAIOR - DEVOLUÇÃO - ADINS Nº 2.675-5/PE E 2.777-8/SP - VOTAÇÃO EMPATADA - RECURSO EXTRAORDINÁRIO EM PROCESSO SUBJETIVO - Possui repercussão geral a controvérsia sobre o cabimento da 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." (Tema 228)

A Procuradoria-Geral da República se manifestou pelo provimento do presente recurso extraordinário.

Senhores ministros, a controvérsia em torno da possibilidade de restituição dos valores pagos a maior em regime de substituição tributária na hipótese em que a base de cálculo efetiva é inferior a presumida não é nova no STF e gira em torno da interpretação do art. 150, § 7°, da Constituição Federal, *in verbis:*

> "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 EC 3/1993)"

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EB7F-923B-5D36-ED60 e senha 8BCB-6932-23C1-C72B

No caso concreto, a redação já revogada do art. 4º da Lei 9.718/98, previu o regime de substituição tributária para as refinarias de petróleo, da seguinte maneira:

> "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, devidas 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."

Esclareço que a atual redação do referido dispositivo é a seguinte:

> "Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EB7F-923B-5D36-ED60 e senha 8BCB-6932-23C1-C72B

> petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000."

Lembro do julgamento da ADI 1.851, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, em que esta Corte pacificou o entendimento no sentido de que a restituição dos valores pagos a maior em regime de substituição tributária só seria devida caso o fato gerador não ocorresse. Confira-se:

> "**A EC 3/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final.** A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EB7F-923B-5D36-ED60 e senha 8BCB-6932-23C1-C72B

> **instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.** (ADI 1.851, rel. min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 22.11.2002) (realce atual)

Essa foi a jurisprudência que prevaleceu por quase 15 anos no âmbito do STF, vindo a ser superada quando do julgamento em conjunto das ADIs 2.777 e 2.675 e do RE-RG 593.849. Nos referidos julgados, em que fiquei vencido, esta Corte passou a entender ser devida a restituição do tributo (no caso, tratava-se de ICMS) pago a maior no regime de substituição tributária quando a base de cálculo efetiva seja inferior a presumida. Vejamos:

> "É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. (...) 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. 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. (RE 593.849, Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, DJe 5.4.2017, Tema 201.)

Fiquei vencido nesses últimos julgamentos por entender que o mecanismo da substituição tributária foi pensado exatamente tendo em vista a fragmentariedade das relações tributárias da cadeia. Em sendo assim, a previsão da restituição no caso de recolhimento realizado a maior é mecanismo que inviabiliza a própria efetividade do art. 150, §7º,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EB7F-923B-5D36-ED60 e senha 8BCB-6932-23C1-C72B

da CF porque impede a realização do princípio constitucional da eficiência da Administração (CF, art. 37, *caput)* no que concerne às inúmeras vantagens operacionais que o instrumento da substituição tributária proporciona ao procedimento de fiscalização arrecadatória do fisco, além de ser um instrumento de combate à sonegação fiscal. Ademais, a Constituição Federal, em art. 150, §7º , foi clara e expressa em admitir a restituição apenas nos casos em que o fato gerador não ocorrer.

Continuo entendendo que a melhor interpretação do art. 150, §7º da CF é no sentido de permitir a restituição dos valores pagos no regime de substituição tributária apenas quando o fato gerador não ocorrer. Reconheço, contudo, que esse não é o entendimento atual do STF, consubstanciado no tema 201 da repercussão geral, que estabelece ser *"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."*

Em sendo assim, em nome da segurança jurídica, considero que esse mesmo posicionamento, que foi dado em relação ao ICMS, deve ser aplicado ao caso concreto, que trata de PIS e COFINS, uma vez que a lógica por trás no entendimento do STF foi a de interpretar o §7º do art. 150 da Constituição Federal.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso extraordinário, a fim de admitir o cabimento da 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.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EB7F-923B-5D36-ED60 e senha 8BCB-6932-23C1-C72B

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EB7F-923B-5D36-ED60 e senha 8BCB-6932-23C1-C72B

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 596.832
PROCED. : RIO DE JANEIRO
RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
RECTE.(S) : POSTO DE GASOLINA REI DE MESQUITA LTDA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : LEONARDO LUIZ THOMAZ DA ROCHA (113675/RJ)
ADV.(A/S) : CLÁUDIA REGINA MARTINS LACERDA (96816/RJ)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 228 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "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", nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Dias Toffoli (Presidente), que davam provimento ao recurso, mas se manifestavam pela inclusão de ressalva na tese de repercussão geral. Plenário, Sessão Virtual de 19.6.2020 a 26.6.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4A53-82F2-9035-55A3 e senha EDE4-C093-F6F0-745A