

## VOTO

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 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 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 alguém 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 alguém 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.

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 frustram 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.

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.

Plenário Virtual - minuta de voto 19/06/2020 00:00