

**FACULDADE SERRA DA MESA – FaSeM  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ALEIDIANE ALVES DA SILVA SOUZA**

**RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: PIS e COFINS**

**Uruaçu  
2021**

**ALEIDIANE ALVES DA SILVA SOUZA**

**RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: PIS e COFINS**

Trabalho apresentado ao Curso de Direito da Faculdade Serra da Mesa, como exigência parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Prof. Orientador: Esp. Fariston Monterello Rodrigues da Cruz.

**Uruaçu  
2021**

**FORMULÁRIO DE METADADOS PARA DISPONIBILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC), MONOGRAFIAS E DISSERTAÇÕES DA FASEM** Graduação Mestrado

\*Preenchimento obrigatório

 Doutorado**1. IDENTIFICAÇÃO DO TRABALHO:**

NÃO DIGITAR EM CAIXA ALTA!

Título do trabalho*:	RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: PIS E COFINS
Título em outro idioma: (A fim de aumentar a visibilidade do documento)	RECOVERY OF TAX CREDITS: PIS and COFINS
Data defesa*:	(30/11/2021)
Permissão de acesso ao documento*:	Acesso aberto (X) Acesso restrito ( ) Embargo ( )
Se o documento for de acesso restrito ou embargo, informe o motivo:	( ) O documento está sujeito a registro de patente. ( ) O documento pode vir a ser publicado como livro, capítulo de livro ou artigo. ( ) Outra justificativa: _____

**2. IDENTIFICAÇÃO DO(S) AUTOR(ES):**

Informe o nome do(s) autor(es), conforme o formato e a ordem de citação no trabalho

1	Nome do(a) autor(a)*:	ALEIDIANE ALVES DA SILVA SOUZA
	Como deseja ser citado*:	ALEIDIANE ALVES
	E-mail*:	aleidianeass@gmail.com
	Link do currículo Lattes:	
2	Nome do(a) autor(a)*:	
	Como deseja ser citado*:	
	E-mail*:	
	Link do currículo Lattes:	
3	Nome do(a) autor(a)*:	
	Como deseja ser citado*:	
	E-mail*:	
	Link do currículo Lattes:	

**3. ORIENTADOR E COORIENTADOR(ES):**

Orientador(a)*:	FARISTON MONTERELLO RODRIGUES DA CRUZ
E-mail*:	monterello@gmail.com
Link do currículo Lattes*:	http://lattes.cnpq.br/8830485225141377

Coorientador(a)*:	
E-mail*:	
Link do currículo Lattes:	



#### 4. MEMBROS DA BANCA:

Informe o nome do(s) autor(es), conforme o formato e a ordem de citação no trabalho

1	Nome*:	DR: RODRIGO GABRIEL MOISÉS
	Link do currículo Lattes:	http://lattes.cnpq.br/8385310473991700
2	Nome*:	LÚCIO BALTAZAR LOPES JÚNIOR
	Link do currículo Lattes:	http://lattes.cnpq.br/8830485225141377
3	Nome*:	FARISTON MONTERELLO RODRIGUES DA CRUZ
	Link do currículo Lattes:	http://lattes.cnpq.br/8830485225141377
4	Nome*:	
	Link do currículo Lattes:	
5	Nome*:	
	Link do currículo Lattes:	

#### 5. DESCRIÇÃO DO TRABALHO:

Informe as palavras-chave do documento descrito. Sugere-se também o uso de termos em inglês. Caso o idioma original seja inglês optar por outro idioma

Palavras-chave*:	TRIBUTO, RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO. PIS. COFINS. ICMS.
Palavras-chave (outro idioma):	Tribute. Credit recovery. PIS. COFINS. ICMS
Programa de Pós-Graduação (se houver):	
Área do Conhecimento*: <small>Selecione a grande área, área do conhecimento e subárea correspondente, de acordo com tabela do CNPq</small>	6.01.02.01-2 Direito Tributário
Citação *: <small>Referência bibliográfica do documento (como o documento deve ser citado). Use as normas de acordo com a área, por exemplo: ABNT, APA, Vancouver.</small>	SOUZA, Aleidiane Alves da Silva. Recuperação de Créditos Tributários: PIS e COFINS. Uruaçu, 2021

Resumo do documento. Preencha o campo de acordo com o idioma do documento.

##### Resumo:

O presente artigo tem como objetivo apresentar os institutos do crédito tributário, demonstrando sua natureza jurídica, momento de nascimento, extinção e prescrição, bem como de forma específica a recuperação de tais créditos em caso de bitributação, que é quando o valor pago é maior do que aquele realmente devido. Nesse sentido, faz-se uma análise de como é o procedimento para tal recuperação. É apresentado ainda, os impactos do grande julgamento do recurso extraordinário (RE 591.616), que trata da exclusão do Imposto sobre Serviços (ISS), da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICMS) e Programa de Integração Social (PIS), afetando diretamente os processos em curso.

##### Abstract

This article aims to present the tax credit institutes, demonstrating their legal nature, time of birth, extinction and statute of limitations, as well as specifically the recovery of such credits in case of double taxation, which is when the amount paid is greater than that one really owed. In this sense, an analysis of the procedure for such recovery is carried out. It is also presented the impacts of the great judgment of the extraordinary appeal (RE 591,616), which deals with the exclusion of the Tax on Services (ISS), from the calculation basis of the Tax on Circulation of Goods (ICMS) and the Social Integration Program (PIS), directly affecting ongoing processes.

Possui agência de fomento?	( ) Sim (X) Não	Sigla:	
----------------------------	-----------------	--------	--



## TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC), MONOGRAFIAS E DISSERTAÇÕES DA FACULDADE SERRA DA MESA

Na qualidade de titular dos direitos de autor, autorizo a Faculdade Serra da Mesa (FASEM) a disponibilizar, gratuitamente, por meio do Repositório Digital Institucional, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou *download*, a título de divulgação da produção técnico-científica na FASEM, a partir desta data.

### 1. Identificação do material bibliográfico:

- |  |  |   |
|--|--|---|
| <input type="checkbox"/> Artigo Científico | <input type="checkbox"/> Monografia – Especialização | <input type="checkbox"/> Trabalho Apresentado em Evento |
| <input type="checkbox"/> Capítulo de Livro | <input checked="" type="checkbox"/> TCC – Graduação  | <input type="checkbox"/> Outro - Tipo: _____            |
| <input type="checkbox"/> Dissertação       | <input type="checkbox"/> Tese                        |   |
| <input type="checkbox"/> Livro             |  |   |

### 2. Identificação do TCC ou Dissertação:

Nome completo do autor: Aleidiane Alves da Silva Souza

Título do trabalho: Recuperação de créditos tributários: PIS e COFINS

### 3. Informações de acesso ao documento:

#### 3.1. Concorda com a liberação total do documento?

- a)  Sim autorizo;
- b)  Autorizo disponibilizar meu trabalho no Repositório Digital somente após a data \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_.  
(Embargo. Neste caso o documento será embargado por até um ano a partir da data de defesa. A extensão deste prazo suscita justificativa junto à coordenação do curso. Os dados do documento não serão disponibilizados durante o período de embargo.);
- c)  Não autorizo (Acesso Restrito);

#### 3.2. Caso seja marcada as opções “b” e/ou “c” justifique:

- |   |   |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> Solicitação de registro de patente;        | <input type="checkbox"/> Publicação da dissertação/tese em livro. |
| <input type="checkbox"/> Submissão de artigo em revista científica; | <input type="checkbox"/> Outra justificativa _____                |
| <input type="checkbox"/> Publicação como capítulo de livro;         | _____   |



### DECLARAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO NÃO-EXCLUSIVA

Declaro que:

- I. O documento é seu trabalho original, detém os direitos autorais da produção técnico-científica e não infringe os direitos de qualquer outra pessoa ou entidade;
- II. Obteve autorização de quaisquer materiais inclusos no documento do qual não detém os direitos de autor(a), para conceder à Faculdade Serra da Mesa os direitos requeridos e que este material cujos direitos autorais são de terceiros, estão claramente identificados e reconhecidos no texto ou conteúdo do documento entregue;
- III. Cumpriu quaisquer obrigações exigidas por contrato ou acordo, caso o documento entregue seja baseado em trabalho financiado ou apoiado por outra instituição que não a Faculdade Serra da Mesa.

Uruaçu, 13 de dezembro de 2021

*Aleidiane Alves da Silva Souza*

Aleidiane Alves da Silva Souza

Assinatura(s) do(s)/as autor(es)/as) e ou detentor(es) dos direitos autorais

Dedico este trabalho de conclusão de curso a você meu filho, Leonardo Alves Martins de Souza, que no 6º período de curso, Jeová Deus me presenteou com sua vida. Foi desafiador continuar estudando, pois, a partir de então sentia medo todas as vezes que “pegava” a BR para ir à Faculdade. Mas você meu lindo desde o ventre me apoiou, obrigada por tudo meu amor, por ter me dado a força necessária e hoje está finalizando essa etapa. Te amo demais!!!

Dedico este trabalho de conclusão de curso a você minha filha, Júlia Dária Alves Martins de Souza, sempre te falo que você é a alegria da nossa família, minha youtuber preferida, obrigada pela paciência, compreensão e carinho de sempre. Te amo demais meu raio de sol!!!

Dedico este trabalho de conclusão de curso a você minha primogênita Cláudia Alves Martins de Souza, minha fortaleza, lembro-me de todas as vezes que falava em desistir e você dizia “não mamãe, você chegou até aqui, agora é terminar” e essa frase sempre vinha acompanhada de um forte abraço e beijo. Obrigada minha linda por tudo. Te amo demais!!!

Dedico este trabalho de conclusão de curso a você meu lindo Claudimar Martins de Souza, meu sinônimo de paz, amor, dedicação e companheirismo, a você todo meu agradecimento e admiração por cuidar tão bem da nossa família e proporcionar a realização desse sonho. Te amo de mais meu lindo!!!

Dedico este trabalho de conclusão de curso aos meus pais Geraldo Francisco da Silva e Neuza Alves da Silva, especialmente a você meu pai por ser exemplo de força, superação, humildade, e por sempre nos ensinar o valor do respeito, da pontualidade e honestidade. Obrigada pai por todos os conselhos, surras, alegrias, por me criar da melhor maneira que o senhor pôde. Agradeço a Deus por sua vida e fico imensamente feliz por saber que fui sua primeira filha com curso superior e agora o senhor irá à minha segunda formatura. Que alegria sinto por isso. Te amo demais Pai!!!

Você também mãe, muito obrigada por ter feito o seu melhor por nós, agradeço porque

sei que nas nossas diferenças também  
somos parecidas, afinal sou um pedacinho  
seu. Te amo mãe!



## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela minha vida, e por me permitir ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo da realização deste trabalho.

A minha família, em especial meu marido Claudimar Martins de Souza e meus filhos Cláudia Alves Martins de Souza, Júlia Dária Alves Martins de Souza e Leonardo Alves Martins de Souza, que sempre me incentivaram nos momentos difíceis e compreenderam a minha ausência enquanto eu me dedicava à realização deste sonho, que agora está mais perto de ser alcançado.

A todos que participaram, direta ou indiretamente do desenvolvimento deste trabalho de pesquisa, enriquecendo o meu processo de aprendizado.

Ao meu orientador Fariston Monterello Rodrigues da Cruz, pelo empenho, dedicação e paciência que me foram essenciais para à elaboração deste trabalho.

# RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: PIS e COFINS

Aleidiane Alves da Silva  
Souza

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo apresentar os institutos do crédito tributário, demonstrando sua natureza jurídica, momento de nascimento, extinção e prescrição, bem como de forma específica a recuperação de tais créditos em caso de bitributação, que é quando o valor pago é maior do que aquele realmente devido. Nesse sentido, faz-se uma análise de como é o procedimento para tal recuperação. É apresentado ainda, os impactos do grande julgamento do recurso extraordinário (RE 591.616), que trata da exclusão do Imposto sobre Serviços (ISS), da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Programa de Integração Social (PIS), afetando diretamente os processos em curso.

**Palavras-chave:** Tributo. Recuperação de Crédito. PIS. COFINS. ICMS.

## INTRODUÇÃO

O trabalho em questão desenvolverá uma pesquisa acerca da restituição do crédito tributário, especificamente quanto ao PIS<sup>1</sup> e COFINS<sup>2</sup>, bem como acerca das alterações promovidas com o julgamento pelo Superior Tribunal Federal acerca do ISS<sup>3</sup> na base de cálculo dos referidos impostos.

Inicialmente, convém destacar o que vem a ser o crédito tributário, para uma melhor compreensão do tema aqui abordado, nesse passo, tem-se que tal crédito é uma obrigação, e se caracteriza através da oficialização do momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária, nos termos definidos na legislação.

O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento. A obrigação tributária principal, como já vimos, consiste no pagamento de tributo ou de pena pecuniária. O crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária. Do ponto de vista material, obrigação e crédito se confundem. As partes são as mesmas, o objeto é idêntico ao vínculo jurídico segundo Harada (2018).

---

<sup>1</sup> Programa de Integração Social

<sup>2</sup> Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

<sup>3</sup> Imposto sobre Serviços.

Deste modo, e tendo em vista o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, o Código Tributário Nacional estabelece a restituição do débito tributário, tratando assim, da forma e procedimento de como deve ocorrer a restituição deste crédito.

Cabe observar que a contribuição ao PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação têm como fato gerador não a totalidade da receita bruta, porém, a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação do serviço prestado (art. 3º).

É contribuinte dessas contribuições não só a pessoa jurídica, mas também a pessoa física que promover a importação ou contratar serviços de residente ou domiciliado no exterior, conforme art. 5º da Lei 10865/2004.

Tem-se como escopo, analisar o modo de se recuperar os créditos tributários, especificamente quanto ao PIS e COFINS, que são cobrados de empresas que produzem ou comercializam mercadorias, sendo que, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) recai sobre o valor das mercadorias que comercializam, bem como estão obrigados a pagar o PIS / COFINS, que são cobrados no faturamento.

Deste modo, o problema que orienta a pesquisa busca demonstrar o tipo de ação cabível e como é feito o processo de restituição desse crédito de natureza tributária, bem como entender o motivo de alguns créditos tributários serem cobrados valores maiores que os devidos.

Ademais, ao efetuar o recolhimento/pagamento dos valores cobrados que compõe a base de cálculo do crédito PIS e COFINS, que tem seu fato gerador com o registro da Declaração de importação, pode ser cobrado valor a maior do que o efetivamente devido, para tanto, é necessário a restituição destes, portanto, o presente trabalho se justifica afim de informar, analisar e verificar as formas de restituição do crédito tributário, especificamente PIS e COFINS pagos a maior, bem como o processamento deste e as medidas a serem adotadas para o soerguimento dos valores.

Nesse passo, questiona-se se processo de recuperação de créditos é de fato efetivo?

As empresas conseguem de maneira simples e satisfatória a recuperação do crédito tributário PIS e COFINS incidentes sobre a importação e a exportação, ou esse processo é burocrático.

Traçou-se os objetivos de analisar a natureza dos créditos tributários: PIS e COFINS, demonstrar e analisar a forma, modo e situação para em consequência ocorrer a sua restituição e examinar ainda o fenômeno da prescrição dos créditos tributários, com o intuito de identificar e instruir quanto a ação cabível em caso de restituição do crédito tributário, especificamente o PIS e COFINS, sob um ponto de vista jurídico dos referidos institutos tributários.

Análise que se faz necessária é quanto ao instituto da prescrição, uma vez que deve ser estabelecido prazo para que se possa pleitear a restituição do crédito pago a maior, com base nos princípios da segurança jurídica e presunção de legitimidade dos atos práticos pelo Estado enquanto titular de tais arrecadações, sendo a prescrição do direito do Fisco a perda de seu direito de propor ação executiva fiscal; para o contribuinte, é a perda do direito de ação para pleitear a repetição.

A pesquisa fora realizada pela via bibliográfica, sendo consultado não só doutrinas, mas artigos, legislação vigente, pesquisa online dentre outras ferramentas que sejam compatíveis com tal tipo de pesquisa.

Sendo utilizado assim o método qualitativo onde um fenômeno pode ser melhor compreendido no contexto em que ocorre e do qual é parte, devendo ser analisado numa perspectiva integrada, no que tange a restituição dos créditos tributários.

No primeiro capítulo, demonstra-se o conceito e a natureza jurídica do crédito tributário, bem como é apresentado o instituto da restituição deste, para fins de orientação e introdução ao tema proposto.

Já no segundo capítulo, é explicado os créditos tributários PIS e COFINS, assim como o ICMS e ISS, que integram a base de cálculo dos referidos, explicando-se ainda os impactos do julgamento do recurso extraordinário (RE 59.616) nestes créditos tributários.

Por fim, no terceiro capítulo, apresenta-se as modalidades de extinção dos créditos tributários, conforme previsão contida no art. 156 do Código Tributário Nacional.

## **1. CREDITO TRIBUTÁRIO - CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA**

O crédito tributário detém conceito legal, resguardado pelo artigo 139 do Código Tributário Nacional, que estipula “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Deste modo, representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o que

nos permite defini-lo como uma obrigação tributária “lançada” ou, seja a obrigação tributária em estado ativo. (SABBAG, 2020).

Nesse passo, o crédito tributário então, representa a obrigação principal, contudo sua denominação passa a ser de crédito tributário a partir do momento de sua liquidação onde se torna certa e exigível para o devido lançamento. Conforme a lição de Caliendo;

O conceito de crédito e obrigação em direito privado possui uma natureza intrinsecamente distinta. Neste campo, o crédito é um dos elementos da relação obrigacional, ao lado do débito. O crédito não decorre da obrigação, mas a compõe. Devemos notar o uso distinto das duas denominações. No direito comparado, não se encontra igualmente esta distinção marcada entre obrigação e crédito tributário, especialmente no direito português ou espanhol (CALIENDO, 2019. pág.945).

A obrigação, enquanto instituto da Teoria Geral do Direito, é um vínculo jurídico prestigiado pela lei que obriga uma ou mais pessoas a dar (*dare*), fazer (*facere*) ou não fazer (*non facere*) alguma coisa em prol de outra ou outras (COELHO, 2020 pág. 839).

Nessa acepção, pode-se dizer que, enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador, inteligência do artigo 113, § 1º do CTN, o crédito tributário só se considera instituído com a produção do ato que formaliza a sua existência e lhe confere exigibilidade.

Desta feita, o ato de cobrar o crédito tributário se dá com o lançamento, que confere ao título liquidez e certeza referente ao crédito tributário, tornando a obrigação exigível. Implica para tanto, a instituição do crédito tributário e não da obrigação tributária.

Com efeito, o Código Tributário Nacional adota o lançamento tributário como procedimento administrativo necessário para constituição do crédito tributário, ao prever:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Diante do artigo supra, denota-se que a legislação nacional adotou o entendimento da eficácia declarativa do lançamento, ao afirmar que: “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

A doutrina nacional entende que o dispositivo supracitado assegura a natureza declaratória, sendo deste modo, regulado pela lei da data do fato gerador. No entanto, se o lançamento tivesse força constitutiva, ele seria regido pela lei da data de sua elaboração ou redação em linguagem competente. Deste modo, cabe salientar que uma pequena parte da jurisprudência adota a teoria da eficácia constitutiva, com entendimento que: “o crédito tributário não surge com o fato gerador, mas é constituído com o lançamento” (CALIENDO,2019).

O lançamento possui como efeito apenas provocar a liquidação da norma abstrata. Esta seria inicialmente ilíquida e indeterminada e o lançamento lhe daria liquidez. É conhecida como teoria da liquidação. A certeza do direito seria apenas um elemento accidental para a verdadeira função do lançamento: a liquidação do *quantum* devido (BALEIRO, 2004, APUD CALIENDO,2019).

No que se refere a natureza do crédito tributário, tem-se segundo a doutrina duas teorias, sendo a monista que defende o crédito tributário nasce no mesmo instante da obrigação principal e a teoria dualista onde a obrigação decorre do fato gerador:

Segundo a teoria monista, o crédito tributário, por ser elemento da obrigação tributária e ter a mesma natureza desta, nasce no mesmo instante. Por outro lado, a teoria dualista entende que a obrigação nasce com a ocorrência do fato gerador, mas o crédito tributário em si nasce somente com o lançamento. Assim, até o lançamento temos obrigação tributária sem crédito. Apesar dessa dicotomia, preferimos adotar a teoria dualista, que separa a obrigação do crédito tributário pelo lançamento, daí o previsto no art. 139 do CTN. Por isso, ao elaborar a redação do art. 140 do CTN, o legislador quis estabelecer que aquilo que puder afetar o ato formal de lançamento tributário, ou as suas garantias, ou os privilégios atribuídos ao crédito, não contamina a obrigação tributária respectiva, salvo se o motivo for a própria inexistência de fato gerador da respectiva obrigação tributária (CARNEIRO, 2020 pág. 631).

Ressalta-se que é adotado pela maioria doutrinária a teoria dualista, afim de se explicar a natureza jurídica do crédito tributário.

## 1.1. RESTITUIÇÃO

A restituição do crédito tributário se dá por meio de ação, onde o contribuinte que recolheu, ou efetuou o pagamento de valor a maior busca ser restituído de tal montante contribuído erroneamente. Nesse sentido;

É a ação do contribuinte contra a Fazenda Pública, visando à restituição de tributo pago indevidamente. Grande parte da doutrina e da jurisprudência busca o fundamento dessa ação na velha parêmia de Pompônio, de inegável conteúdo ético e moral – o princípio que veda o locupletamento ilícito. Tal posicionamento acabou por semear a confusão do aspecto jurídico com o aspecto econômico da tributação, com reflexo, inclusive, na determinação do sujeito ativo da ação de repetição (HARADA, 2018).

Segundo a máxima jurídica de “vedação ao enriquecimento sem causa”, o Código Tributário Nacional estabelece seção própria para tratar sobre o indevido pagamento de tributos e a forma de sua devolução.

Para tanto, é necessário compreendermos que o poder público, assim como o particular não pode obter vantagem patrimonial indevida sobre relações jurídicas inexistentes ou excessivas, como o caso do crédito tributário pago ou cobrado a maior.

Obedecendo assim, o princípio da legalidade tributária, sendo que tal princípio determina que a reposição do valor ao *status quo*, sempre que constatado o pagamento sem fundamento na lei.

Nesse sentido, a obrigação tributária é estritamente prevista em lei, consoante melhor doutrina, portanto deve ser baseada nos estritos termos da lei, inclusive no que tange ao *quantum debeatur*. Se pago a mais do que devido por lei, o contribuinte tem o direito de repetir o pagamento, acrescido de juros e correção monetária, por outro lado, se pago a menos do que determina a lei, o contribuinte tem a obrigação de completar o pagamento, acrescido de juros, correção monetária e multa (HARADA, 2018).

Por fim, o Código Tributário Nacional confere titularidade da ação ao sujeito passivo, conforme previsão contida em seu art. 165:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do art. 162, nos seguintes casos: I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou de natureza ou circunstância materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

Deste modo, havendo pagamento ou recolhimento a maior do crédito tributário, o contribuinte pode requerer a restituição por meio de pedido administrativo, ação de repetição de indébito, requerimento administrativo de compensação e ação ordinária com pedido de compensação.

## 2. CRÉDITO TRIBUTÁRIO – PIS E COFINS

Os créditos tributários denominados Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são tributos com previsão legal, nos artigos 195 e 239

da Constituição Federal de 1988, com o intuito de financiar a seguridade social, nos termos da legislação.

O art. 195, IV, da CF, acrescido a carta magna por meio da Emenda Constitucional n. 42/03, ensejou a instituição de contribuição para o custeio da seguridade social a cargo do importador.

Deste modo, por meio da Lei n. 10.865/04, que dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências, fora criado os referidos tributos.

A instituição de ambas, a teor da referida lei, se deu simultaneamente, a despeito do tratamento unitário que lhes é atribuído, revelado no fato de que os aspectos das respectivas hipóteses de incidência são os mesmos, com ressalva da alíquota diferenciada que, na prática, configuram simples percentuais apartados de uma única contribuição sobre a importação (PAULSEN, 2020).

Conforme se infere do artigo 3º da referida lei, tais contribuições detêm como fatos geradores a entrada de bens estrangeiros no território nacional, o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

O PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação têm como sujeito ativo a própria União, conforme previsto no art. 20 da Lei n. 10.865/04, a administração do tributo pela Secretaria da Receita Federal, que é órgão da Administração Direta da União. (PAULSEN, 2020).

Contribuinte é a pessoa física ou jurídica que promova a entrada dos bens no território nacional, relativamente à importação de bens, e a pessoa física ou jurídica aqui domiciliada contratante dos serviços ou, supletivamente, beneficiária do serviço, relativamente à importação de serviços, coaduna com tal entendimento a lição de Carneiro 2020:

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa obrigada ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias. O Código Tributário Nacional trata da matéria nos arts. 121 a 123. Nesse sentido, temos o art. 121 do CTN, que traz o sujeito passivo da obrigação principal identificando-a como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (CARNEIRO, 2020 - pág. 542).

No que tange a base de cálculo de tais contribuições, na importação de bens, foi originariamente estabelecida pelo art. 7º, I, da Lei n. 10.865/04 como sendo o valor aduaneiro acrescido do ICMS-Importação e do valor das próprias contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação (CALIENDO, 2019).



No entanto, o art. 149, § 2º, III, a, da CF estabelecia que a incidência da contribuição social sobre a importação teria por base de cálculo o “valor aduaneiro” tão somente.

Desse modo, o STF reconheceu a inconstitucionalidade do referido inciso I no que extrapolava o valor aduaneiro, reconhecendo que esse dispositivo acabou por “desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal (PAULSEN, 2020).

## 2.1 PIS

A contribuição para financiamento do Programa de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) foi instituída pelas Leis Complementares n. 7/70 (PIS) e n. 8/70 (Pasep) e originariamente o valor arrecadado compunha um fundo distribuído anualmente a empregados e servidores sob a forma de cotas (MAZZA, 2019).

“A contribuição social para o PIS submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal (CF, art. 195, § 6º), e, nos casos em que a majoração de alíquota tenha sido estabelecida somente na lei de conversão, o termo inicial da contagem é a data da conversão da medida provisória em lei”. RE 568.503/RS, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12-2-2014 (STJ,2014)”.

Desta feita, a referida contribuição tem como fato gerador o faturamento mensal, considerando as receitas obtidas pela pessoa jurídica independente de sua denominação ou classificação contábil, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça, por meio do AgRg no AREsp 170.608-MG, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 9-10-2012.

## 2.2 COFINS

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins foi criada pela Lei Complementar n. 70/91, com natureza jurídica de contribuição social (art. 195, I, b, da CF), sendo devida pelas pessoas jurídicas, inclusive às a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, e destinada exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social (art. 1º da Lei Complementar n. 70/91) (MAZZA, 2019).

Tem como base de cálculo o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal conforme AgRg no RE 548.422-RJ. rel. Min. Roberto Barroso de 2014.

Ademais, segundo a definição de Alexandre Mazza (2019), a legislação aplicável à COFINS estabelece três regimes diferenciados de incidência do tributo:

- 1) incidência multifásica cumulativa: previsto nos arts. 8º a 10 da Lei n. 10.833/2003, é o sistema aplicável a grande parte das pessoas jurídicas brasileiras, onde a COFINS incide em várias etapas sucessivas, não havendo aplicação da regra de compensação do valor devido com os montantes pagos em operações anteriores;
- 2) incidência multifásica não cumulativa: o regime multifásico não cumulativo teve sua instituição autorizada pelo art. 195, § 12, da CF, acrescentado pela EC 42/2003. Tem-se daí a exigência do tributo sobre a importação, com previsão de mecanismo de creditamento assemelhado ao modelo não cumulativo do ICMS;
- 3) incidência monofásica: a Cofins de incidência única, pode ser exigida com base art. 149, § 4º, da CF, com redação dada pela EC 33/2001, tendo como exemplo o recolhimento do tributo sobre produtos da indústria farmacêutica (Lei n. 10.147/2000).

Deste modo, de forma demasiadamente objetiva, podemos notar que os créditos tributários PIS – importação e COFINS – importação detêm a finalidade de financiar a seguridade social, a teor de todo o exposto, bem como suas peculiaridades devem ser observadas.

## 2.3 ICMS

Inicialmente, insta conceituar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), sendo este um imposto que incide sobre a cadeia econômica que se inicia na produção e se estende até a circulação e consumo de bens ou serviços disponíveis no mercado.

É um tributo de natureza indireta, visto que o encargo financeiro deste não é suportado diretamente pelo contribuinte de direito, mas transferido para o contribuinte de fato consumidor (CALIENDO,2019).

O referido imposto detém previsão legal no art. 155, II, onde a Constituição prevê a competência dos Estados para instituir imposto “*sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”.

Deste modo, os contribuintes são os comerciantes ou industriais, aqui tratados como empresas e empresários, que acrescentam o imposto ao preço final da mercadoria e recolhem o valor devido.

Especificamente o valor final do produto é composto dos valores do produto, acrescidos do ICMS, PIS e COFINS, deste modo, há uma cisão dos impostos nas três esferas federativas, revelando assim, a complexidade de composição dos valores dos produtos.

Considerado um tributo sobre operações de comércio exterior, enquanto o PIS/Cofins poderia ser entendido como um tributo direto ou misto. O modelo brasileiro difere daquele adotado em outros países, em que ocorreu a unificação dos tributos sobre o consumo em apenas uma espécie tributária: Imposto sobre Valor Agregado (IVA). No Brasil, houve uma cisão do imposto nas três esferas federativas (União, estados-membros, Distrito Federal e municípios), algo que não ocorreu em nenhum outro país desenvolvido. Esta separação resultou em um grave aprofundamento da complexidade do ICMS, visto que o imposto passa a ser regulamentado por 26 legislações estaduais e mais o Distrito Federal, o que resulta em uma potencial distorção de mercado para as empresas de atuação nacional CALIENDO, 2019).

Tal imposto possui as mesmas características dos demais tributos existentes na legislação, qual seja, repartição de competências, criação e regulamentação pelo texto constitucional, instituição *in* concreto em lei ordinária e normas gerais estabelecidas por meio de lei complementar, devidamente previsto na Carta Magna, em seu art. 155, II, da CF, conforme acima expandido.

Nesse espeque, consoante observado, tem-se o ICMS incidente na mercadoria e o ICMS que incide nos Serviços.

No que toca ao ICMS-Mercadoria, pode ser definido como o bem posto *in commercio*, ou seja, no mercado para negociação. Desse modo, as mercadorias postas à disposição do mercado, detém conteúdo econômico, que são utilizadas para venda, ou seja, circulam por meio de transferência de propriedade, por meio de uma contraprestação, sendo de natureza monetária ou não.

Deste modo, a circulação afigura-se com o significado jurídico de transferência de propriedade entre diferentes pessoas, não sendo uma pura circulação física ou econômica, mas uma mudança de propriedade.

Desta feita, apenas as mudanças físicas das mercadorias não podem ser consideradas como a "*circulação*" que pode se tornar um elemento tributário, não incidindo deste modo o referido tributo.

Por outro lado, quanto ao ICMS incidente sobre os serviços consoante determina a Constituição Federal os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, recaem o imposto ICMS, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/93 ao art. 155, II, da Constituição Federal.

### 2.3.1 BASE DE CÁLCULO

No que toca ao PIS, a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica contribuinte:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. O ICMS está incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins. A jurisprudência do STJ cristalizou o entendimento de que o ICMS está incluído no cálculo do PIS e da Cofins nas Súm. ns. 68 e 94, respectivamente”. AgRg no AREsp 186.811-SC, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 4-10-2012. STJ: “RECURSO REPETITIVO. PIS/COFINS SOBRE JCP. Antes da EC n. 20/1998, a definição constitucional de faturamento envolvia somente a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, não abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tal como o legislador ordinário pretendeu. Somente após a edição da referida emenda constitucional, possibilitou-se a inclusão da totalidade das receitas – incluindo o JCP – como base de cálculo do PIS, circunstância materializada com a edição das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003”. REsp 1.104.184-RS, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 29-2-2012.

Por outro lado, quanto ao COFINS, tem como base de cálculo o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar n. 70/91).

“COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. RESTRIÇÃO ÀS RECEITAS ESTRITAMENTE RELACIONADAS À VENDA DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. 1. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentada antes da Emenda Constitucional n. 20/1998, as expressões receita brutas e faturamento devem ser tidas como sinônimas, de modo que ambas devem se circunscrever aos valores auferidos com venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços”. AgRg no RE 548.422-RJ. rel. Min. Roberto Barroso.

STJ: “Não é possível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da contribuição do PIS e da Cofins. O crédito-presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com a finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento. Assim, não se tratando de receita, não há que se falar em incidência do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins”. AgRg no REsp1.329.781-RS, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 27-11-2012.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, em um julgamento histórico, que impactará todo o comércio brasileiro, que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Deste modo, a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo do PIS/Cofins passou a ser válida por meio de modulação dos efeitos, a partir de 15/03/2017, data em que foi fixada a tese de repercussão geral (Tema 69), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 574706.

Por fim, os ministros esclareceram que o ICMS que não se inclui na base de cálculo do PIS/Cofins é o que é destacado na nota fiscal e não aquele efetivamente recolhido.

Em seu voto, a ministra Cármen Lúcia observou que, em razão do efeito vinculante da sistemática de repercussão geral, é necessário o balizamento de critérios para preservar a segurança jurídica dos órgãos fazendários. Dessa forma, ela acolheu, em parte, o pedido da União e propôs que a tese só seja aplicada a partir da data de sua formulação, ressalvados casos ajuizados até o dia da sessão de julgamento do mérito do RE (Online, 2021).

Importante trazer à baila a explicação do artigo publicado por Fernando Facury Scaff (2021), para fins de melhor compreensão acerca da alteração promovida com a decisão do Superior Tribunal Federal:

Para tentar esclarecer o leitor menos afeito ao tema, usarei um exemplo buscando imprimir alguma didática nesta matéria — o que afasta precisões matemáticas, afinal, este é um texto jurídico, e não a análise de um caso concreto. Portanto, imaginemos um comerciante que venda uma mercadoria por R\$ 100 e que, embutido em seu preço, haja R\$ 10 de ICMS ( $R\$ 90 + R\$ 10 = R\$ 100$ ). A questão em julgamento era: os tributos federais PIS e Cofins, devem incidir sobre R\$ 100 ou sobre R\$ 90? Pois bem, o STF decidiu que era sobre os R\$ 90 embora o fisco federal pretendesse que incidisse sobre os R\$ 100. Com isso, em 2017, o STF afastou o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. (Online, 2021).

## 2.4 ISS

O imposto sobre serviços (ISS), se caracteriza como tributo de forte finalidade fiscal, pois grande fonte de arrecadação aos cofres públicos, sendo o fato gerador desse imposto consiste na prestação de serviços constantes em lista, ainda que esses

não se constituam como atividade preponderante do prestador (art. 1º da LC 116/2003).

A esse propósito, Ricardo Lobo Torres ensina que o ISS é um imposto residual. Incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissolavelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários, pois em todos esses fatos econômicos há parcela de trabalho humano.

Conforme previsão contida no art. 156, III da Constituição Federal de 1988, estabelece ser de competência dos municípios a instituição do ISS;

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (...).

O fato gerador do ISS é a prestação, seja por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo de serviços constantes na Lei Complementar nº 116/2003, ainda que tais serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador itens, consoante previsão do art. 1º da referida lei complementar.

O debate travado no judiciário brasileiro através da tese que trata da exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Programa de Integração Social (PIS), dizem respeito e influem diretamente acerca da verificação de constitucionalidade, da inclusão do Imposto Sobre Serviço (ISS) na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Deste modo, mister a análise do referido onde será discutida a exclusão da base de cálculo das contribuições referentes ao PIS e à Cofins do valor arrecadado a título de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), no recurso extraordinário (RE 591.616).

No julgamento, em seu voto, o ex-ministro Celso de Mello fixou a seguinte tese, em agosto de 2020:

*“O valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS, pelo fato de o ISS qualificar-se como simples ingresso financeiro que meramente transita, sem qualquer caráter de definitividade, pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte”.*

Portanto, segundo sustentado pelo ministro relator, o valor correspondente ao ISS não deve integrar a base de cálculo dos impostos PIS e COFINS, pois o valor não se incorpora de forma definitiva ao patrimônio do contribuinte.

Diante do julgamento e a fixação da tese "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS", impõe-se a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS, que constituem contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, conforme entendimento do Superior Tribunal Federal.

### 3. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO PELA VIA ADMINISTRATIVA

No que toca ao modo de se recuperar os créditos tributários, especificamente quanto ao PIS e COFINS, que são cobrados de empresas que produzem ou comercializam mercadorias, sendo que, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) recai sobre o valor das mercadorias que comercializam, bem como estão obrigados a pagar o PIS / COFINS, que são cobrados no faturamento.

Conforme explicitado anteriormente, colaciona-se o conceito delineado por Alexandre Mazza (2019), acerca da obrigação tributária:

Observando a relação jurídica do ponto de vista do Fisco, o crédito tributário é o objeto da obrigação tributária. Para o devedor (contribuinte ou responsável), o conteúdo da obrigação consiste numa ordem de pagar, fazer ou não fazer; para o credor (Fisco), trata-se do direito de exigir o cumprimento daquilo que é devido. Desse modo, crédito tributário é o direito que o Fisco tem de exigir do devedor o cumprimento da obrigação tributária (MAZZA, 2019, p. 959).

Deste modo, em casos, que tal crédito seja cobrado de forma a maior do que o efetivamente devido, surge daí a figura da recuperação de tal crédito tributário, a teor da legalização.

Já de forma prática, conforme explicitado, como uma forma de desafogar o judiciário de demandas que podem ser resolvidas de forma administrativa, no Manual disponibilizado no site do Simples Nacional, com o fito de restituição de créditos apurados no Simples Nacional e/ou no SIMEI relativos aos tributos federais são pleiteados por meio de requerimento administrativo, por meio de um profissional habilitado da área contábil.

Nesse sentido, em caso de negativa do processo administrativo, pode o requerente/contribuinte ingressar com ação cabível nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), especificamente em seu art. 165, que dispõe que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do art. 162, nos seguintes casos: I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou de natureza ou circunstância materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

#### 4. EXTINÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

A extinção do crédito tributário encontra-se disciplina legal no Código Tributário Nacional, em seu artigo 156, in verbis:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

A extinção dos créditos tributários corresponde ao último elemento da relação jurídica. Aplicando-se o sentido lógico das relações obrigacionais, o crédito tributário não deve perpetuar-se infinitamente, determinando o CTN momentos em que seu fim chegará, segundo Rafael Novais (2018).

Há na doutrina divergência quanto ao artigo supracitado, uma vez que a maioria dos autores consideram como um rol taxativo, ou seja, de forma limitativa, sem



margem para acrescentar algum instituto jurídico que seja diferente dos explicitados pelo artigo, inclusive posicionamento adota em alguns julgados pelo Superior Tribunal Federal.

“O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributo. A dação em pagamento, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela LC n. 104/2001; como essa lei só se refere à dação de imóveis, a dação de outros bens continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida. Outro exemplo, que nem sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão, que extingue a obrigação se, na mesma pessoa, se confundem a qualidade de credor e a de devedor (CC/2002, art. 381). Há, ainda, a novação (CC/2002, art. 360) (AMARO,1997, apud SABBAG, 2020)

Quanto à extinção das obrigações, só pode ocorrer no que tange à obrigação principal, pois das obrigações acessórias o Código Tributário Nacional, não legislou especificamente, uma vez que sua extinção se opera pela implementação das prestações a que elas se referem, sejam positivas ou negativas (SABBAG, 2020).

#### 4.1 PAGAMENTO

O pagamento é forma mais utilizada pelos devedores, onde se entrega ao credor, valor em pecúnia, moeda corrente, cheque ou vale postal (art.162 do CTN), em contrapartida a uma obrigação reconhecida, ou seja, para adimplemento de uma obrigação devidamente lançada e tributável.

Nesse espeque, conforme afirma Claudio Carneiro (2020) representa uma obrigação de dar coisa certa (art. 3º do CTN – prestação pecuniária) e por esse motivo é realizado em dinheiro; note-se que o pagamento, para extinguir o crédito, tem que ser integral, na forma do art. 157 do CTN.

A obrigação tributária, a teor do art. 3º do CTN, é estritamente pecuniária, e deste modo, o pagamento em atraso do tributo importa na imposição de penalidades, como multas e juros.

O pagamento integral do tributo deve ser entendido como o pagamento do montante integral do valor principal, mais o valor integral das penalidades pecuniárias, ou seja, incluso o valor das multas e juros, conforme determina o CTN, onde a imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito, nos termos do art. 157 do referido diploma normativo.

A presunção de pagamento está prevista no art. 158 do CTN que preleciona: “Art. 158, o pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento: I – quando parcial, das prestações em que se decomponha; II – quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos”.

O CTN afasta a presunção de fungibilidade ou comunicabilidade dos créditos, de tal modo que o contribuinte, ao realizar um pagamento, poderia não ter a segurança de estar pagando um crédito determinado, mas sim uma massa indivisa e disforme de créditos, conforme afirma Caliendo, 2019.

## 4.2 DAÇÃO EM PAGAMENTO

A dação em pagamento está prevista nos arts. 356 a 359 do Código Civil.

Determina o CC que o credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Da mesma forma, O Código Tributário Nacional em seu artigo 156, XI, prevê a possibilidade de dação em pagamento de imóveis em substituição ao pagamento em pecúnia.

Sendo necessário para sua eficácia, cinco requisitos:

- a) lei específica autorizando;
- b) aceitação discricionária do credor;
- c) natureza imóvel do bem;
- d) avaliação prévia; e
- e) abranger a totalidade do crédito com atualização, juros, multa e encargos legais.

## 4.3 COMPENSAÇÃO

A segunda forma de extinção do crédito tributário é a compensação, que é uma modalidade de extinção dos créditos tributários, mediante o confronto e a anulação recíproca entre créditos e débitos do credor e do devedor (CALIENDO, 2019).

Nos termos do artigo 368 do Código Civil, “[...] se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”. Deste modo, tem-se que a compensação tributária é um abatimento recíproco de dívidas quando duas pessoas possuírem créditos recíprocos.

Deve ser observado o princípio da legalidade, uma vez que segundo o artigo 97 do Código Tributário Nacional, os tributos só podem ser criados, majorados e extintos, via de regra, por lei.

A compensação de créditos tributários deve obedecer ao princípio da legalidade estrita e somente pode ocorrer nas condições e sob as garantias que a lei estipular nos limites autorizados à autoridade fiscal. O direito de crédito do contribuinte é sagrado e não pode ser abusivamente limitado, sob pena de ofensa a diversos princípios constitucionais, dentre os quais o da vedação de confisco, proporcionalidade e moralidade (NOVAIS, 2018, pág. 430).

Importante ressaltar que, nos termos do art. 170-A do CTN: “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

#### 4.4 TRANSAÇÃO

A transação, por sua vez, é uma espécie de extinção de obrigações prevista no Código Civil, ocorre mediante a substituição das obrigações anteriores com o surgimento de outras em seu lugar [...]” (CALIENDO, 2019, pág.1077).

O Código Tributário Nacional em seu artigo 171, preleciona que:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação (sic) de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Ademais, a transação encontra-se fundamentada no CC, conforme preceitua o artigo 840 do referido código: “É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

Portanto, as transações fiscais significam concessões mútuas entre os contribuintes e o fisco, as quais não podem estipular livremente o escopo e o conteúdo das concessões a serem feitas e estão sujeitas a rígidas restrições legais.

A transação precisa ser interpretada de forma restritiva, pois significa a extinção dos créditos tributários.

O controle da transação, deste modo, obedece aos requisitos de estritos princípios de legalidade e equivalência, pois a transação não é uma forma de

transmissão de direitos, mas apenas sua declaração ou reconhecimento, nos termos do art. 843 CC (JARDIM, 2019).

#### 4.5 REMISSÃO

A remissão, consoante significado aplicado ao Direito Civil, é de forma objetiva o perdão, não sendo diferente no que tange as obrigações tributárias, concedido através de lei, que dispensa o sujeito passivo do pagamento total ou parcial do crédito tributário por declaração unilateral de vontade do fisco (CARNEIRO, 2020).

Ressalta-se que não há na remissão a exigência de qualquer manifestação de concordância por parte do contribuinte para a sua efetiva aplicação.

A remissão deve estar estritamente prevista em lei e deve reger-se pela interpretação restritiva, podendo ser de forma total ou parcial, conforme determina o art. 172 do CTN, vide:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Desta feita, não se pode aplicar um raciocínio extensivo à remissão, se o legislador somente remeter o principal e o crédito tributário das multas, não há como ampliar a concessão aos juros correspondentes e sua correção monetária, exigindo ainda da autoridade administrativa a vinculação ao princípio da legalidade (CALIENDO, 2019).

#### 4.6 PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

Doutrinariamente, a decadência é conceituada como sendo o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo, não comporta

suspensão nem interrupção e também irrenunciável e deve ser pronunciado de ofício pelo juízo (HARADA, 2018).

Por sua vez, a prescrição pode ser definida como a perda do direito à ação pelo decurso de tempo, sendo que comporta suspensão e interrupção e ainda renunciável e deve ser arguida pelo interessado, sempre que envolver direitos patrimoniais.

Na seara do Direito Tributário, a distinção não diverge, tendo em vista que existe o lançamento, que serve de marco divisor entre um e outro instituto, portanto, constituído o crédito tributário pelo lançamento, cessa a cogitação de decadência para iniciar-se a cogitação de prescrição (HARADA, 2018).

O art. 156 do CTN especifica, “prescrição e a decadência” entre as modalidades de extinção do crédito tributário, especificamente quanto a decadência disciplinada no art. 173, deve ser entendida como extinção do direito à constituição do crédito tributário, pelo lançamento.

Importante ressaltar que nos termos do referido artigo o termo inicial da Decadência para a Fazenda Pública extingue-se após 5 anos, especificando o seu início a depender do caso concreto a ser aplicado, *vide*:

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Observa-se que como o CTN trata da decadência e da prescrição, ambas como “causas de extinção do crédito tributário”, se o contribuinte realiza um pagamento de tributo decaído ou prescrito, nos dois casos terá direito à repetição de indébito (MAZZA, 2019).

Por sua vez, o termo inicial da prescrição previsto no artigo 174 do CTN, da mesma forma prescreve em 5 anos a ação de cobrança a contar das hipóteses legais:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

#### **4.7 CONVERSÃO DO DEPÓSITO EM RENDA**

A conversão do depósito em renda ocorre comumente onde há a prolação de sentenças em prol da Fazenda Pública, nos autos de ações ordinárias implicando depósitos integrais das quantias em que fora condenada, e resolvida a controvérsia, e conseqüente constituição definitiva do crédito tributário, com decisão judicial ou administrativa favorável ao fisco (COÊLHO, 2020).

Deste modo, converter depósitos em renda é um método de pagamento sem risco, tendo em vista que o prévio depósito judicial do valor da controvérsia tornou isso possível, estando o litígio perdido.

Além disso, no caso de a decisão ser desfavorável ao fisco, os contribuintes podem reaver o valor depositado.

Na hipótese de propositura de ação judicial, o valor depositado administrativamente será transferido à ordem do juiz da causa, sendo que a decisão que autoriza a conversão do depósito em renda possui natureza interlocutória e deve ser atacada por meio de agravo de instrumento e não por apelação (CALIENDO, 2019).

#### **4.8 PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO**

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o pagamento antecipado feito pelo contribuinte, de forma voluntária, sendo aprovado pela autoridade administrativa, produz os mesmos efeitos do pagamento regular, produzindo seus efeitos, conforme disposto no art. 156, VII, do CTN, a fim de extinguir o crédito (MAZZA, 2019).

Frisa-se que, o lançamento por homologação é aquele em que há o pagamento antecipado, prévio à fiscalização da autoridade administrativa, extinguindo o crédito tributário quando realizado nos termos da legislação.

#### **4.9 DECISÃO ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL E DECISÃO JUDICIAL PASSADA EM JULGADO**

A decisão administrativa irreformável, bem como a decisão judicial passada em julgado, quando favoráveis ao sujeito passivo da execução, extingue o crédito tributário, conforme os termos da legislação.

São consideradas irreformáveis as decisões definitivas, ou seja, aquelas de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto e no caso das decisões de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição (CALIENDO, 2019).

Por sua vez, são consideradas passadas em julgado, ou com trânsito em julgado, as decisões abrangidas pela coisa julgada. Nos termos do CPC/2015, em seu art. 502: “denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Portanto, diante do apresentado, notório que a receita ou aquisição de renda auferida pela União, de maneira geral, aqui englobando Estados, Distrito Federal e Municípios, detém um cunho social, e ainda para a consecução de suas atividades, cujo objetivo é de financiar as mais diversas áreas da coletividade, revelando assim, a importância e a preocupação do legislador em preservar pela manutenção dos direitos sociais, à teor da Constituição Federal, que reconhece tais direitos.

Depreende-se que, no Brasil, há uma elevada carga tributária sobretudo nos que incidem sob o consumo, como o ICMS, PIS e a COFINS, nesse sentido, Martins (2003) leciona que, tais tributos oferecem os recursos necessários para produzir as atividades que se encontram sob a responsabilidade do Estado, visando custear e satisfazer as necessidades coletivas da sociedade, destacando o ICMS como maior fonte de arrecadação.

Nesse passo, o sistema tributário nacional interfere direta e indiretamente no custo das atividades econômicas comerciais, bem como relação entre Estado, e contribuintes, tendo assim, parte da responsabilidade de aumentar ou reduzir o custo dos produtos e serviços aos consumidores.

Destarte, afigura-se patente que os institutos do PIS e COFINS, sobretudo sob o enfoque principal deste trabalho na recuperação de tais créditos, está evoluindo de

acordo com os entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, em conjunto com a relação dos créditos tributários existentes no país.

Compreende-se ainda, que tal evolução perpassa não só no campo material, mas também processual, tendo inclusive o debate e julgamento do recurso extraordinário (RE 591.616), que trata da exclusão do Imposto sobre Serviços (ISS), da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da seguridade Social (Cofins) e Programa de Integração Social (PIS), afetando diretamente os processos em curso.

Ressalta-se que conforme manual disponibilizado no site do Simples Nacional, o procedimento da recuperação dos créditos bi tributados é de forma administrativa, conforme apresentação do programa, o aplicativo “Pedido Eletrônico de Restituição” é um sistema que permite ao contribuinte optante pelo Simples Nacional ou optante pelo SIMEI, solicitar a restituição de pagamentos recolhidos indevidamente ou a maior, relativos aos tributos federais apurados no Simples Nacional ou SIMEI e recolhidos em DAS, de acordo com o disposto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (e alterações) e na Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018.

Deste modo, conforme visto, o procedimento para recuperação deste crédito é simples e de fácil compreensão, todavia, necessita de um profissional habilitado para que proceda com o cálculo e avalie os valores a serem ressarcidos.

No entanto, em caso de flagrante ilegalidade, à medida que se impõe diante da negativa de restituição do crédito é se utilizar da via judicial para fins de ter seu direito pleiteado.

Desta feita, é de suma importância o conhecimento acerca do procedimento a ser adotado em casos de recuperação do crédito decorrentes de bitributação, seja ele administrativo, ou ainda em último caso, judicial, a fim de que o Estado não esteja em uma condição superior a coletividade, igualando assim as forças entre este e os indivíduos que compõe a sociedade e pagam tributos.



## REFERENCIAL TEÓRICO

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BRASIL. Lei 10.865/2004 - **Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços**, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o **Código Civil**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

BRASIL. LEI 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**, 1966.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2003.

CALIENDO, Paulo **Curso de direito tributário** / Paulo Caliendo. – 2. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

CARNEIRO, Claudio **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Claudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso de estudantes universitários**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

HARADA, Kiyoshi **Direito financeiro e tributário** / Kiyoshi Harada. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, **Manual de direito financeiro e tributário** / Eduardo Marcial Ferreira Jardim. – 16. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**, Ed. 6ª. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAZZA, Alexandre **Manual de direito tributário** / Alexandre Mazza. – 5. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

NOVAIS, Rafael, **Direito tributário facilitado** / Rafael Novais. – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

ONLINE, **Manual da Restituição**. Simples Nacional. Versão Junho/2021. Acesso em 14/11/2021 – Disponível no link:  
[http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/MANUAL\\_RESTITUICAO.pdf](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/MANUAL_RESTITUICAO.pdf)

PAULSEN, Leandro **Curso de direito tributário completo** / Leandro Paulsen. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SABBAG, Eduardo - **Direito tributário essencial** – 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. **O que o STF decidiu sobre o ICMS na base de cálculo do Pis e Cofins**. Online. Acesso em 14/11/2021 – Disponível em:  
<https://www.conjur.com.br/2021-mai-17/justica-tributaria-stf-decidiu-icms-base-calculo-pis-cofins>

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário** – 19ª edição, revista atualizada. Rio de Janeiro, Renovar, 2013.

ANEXO XIV

DECLARAÇÃO DE AUTORIA DO TRABALHO

Aluno / a: Alidiane Alves da Silva Souza

Disciplina: TC - 2

Professor (a) orientador: Jariston Montenegro Rodrigues da Cruz.

Semestre: 2021/2.

Título do Trabalho:

Recuperação de Créditos Tributários: PIS e  
Cofins.

Declaro que o presente trabalho é da minha autoria e que estou ciente da definição de plágio, de acordo com o Regulamento desta IES, que prevê a penalidade contra o plágio, a reprovação na Disciplina Trabalho de Curso I ou II.

Uruguá, 20 de 11 de 2021

Alidiane Alves da Silva Souza.

Assinatura do Acadêmico (a)