

## LIMITES À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA IMPOSTOS PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 1.202/2023. ANÁLISE À LUZ DOS PRECEDENTES DO STJ

German Alejandro San Martín Fernández

Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário) pela PUC-SP. Professor de Direito Tributário e de Planejamento Tributário no Centro Universitário FAAP. Professor convidado nos cursos de pós-graduação em Direito Tributário e Empresarial da Escola Paulista de Direito (EPD), da Escola Paulista da Magistratura (EPM) e da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Breve histórico da implementação da limitação à compensação de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado imposta pelo art. 4º da Medida Provisória n. 1.202/2023 3 Análise dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça sobre os limites impostos pela lei ao exercício do direito à compensação 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo a análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a possibilidade de limitação ao exercício do direito à compensação em decorrência de decisão judicial por lei superveniente, bem como sobre o seu alcance às ações já ajuizadas e sentenças já transitadas em julgado, em vista da edição da Medida Provisória n. 1.202/2023 e das limitações impostas à compensação tributária decorrentes de decisões judiciais para créditos superiores a R\$ 10 milhões, pelo seu art. 4º, que acrescentou o inciso X ao art. 74, *caput*, e o art. 74-A à Lei n. 9.430/1996.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Compensação. Limites ao exercício do direito à compensação. Direito intertemporal.

## LIMITS ON TAX COMPENSATION IMPOSED BY PROVISIONAL MEASURE NO. 1,202/2023. ANALYSIS IN LIGHT OF STJ PRECEDENTS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Brief history of the implementation of the limitation on credit compensation resulting from a final court decision imposed by art. 4th of Provisional Measure no. 1,202/2023 3 Analysis of precedents from the Superior Court of Justice on the limits imposed by law on the exercise of the right to compensation 4 Conclusion 5 References.

ABSTRACT: This paper aims at analyzing the precedents of the Superior Court of Justice about the possibility of limiting the exercise of the right to compensation as a result of a judicial decision by supervening law, as well as on its scope to actions already filed and sentences already passed in judgment, in view of the issuance of Provisional Measure no. 1.202/2023 and the limitations imposed on tax compensation arising from judicial decisions for credits exceeding R\$ 10,000,000.00, by its Article 4, which added *item X* to Art. 74 *caput* and Art. 74-A to Federal Law no. 9.430/1996.

KEYWORDS: Tax law. Compensation. Limitations imposed on tax compensation. Intertemporal law.

### 1 INTRODUÇÃO

A compensação tributária é modalidade extintiva do crédito tributário, nos termos do inciso II do art. 156 do CTN. As normas gerais sobre esse instituto encontram a sua disciplina nos arts. 170 e 170-A do mesmo Código<sup>1</sup>. O CTN, na função atribuída à lei complementar tributária pela alínea “b” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, apenas prevê a possibilidade de que cada unidade federada, por lei e nas “condições e sob as garantias que estipular” crie e regule essa modalidade de extinção do crédito tributário. É do legislador ordinário de cada uma das unidades federadas a faculdade de permitir a compensação, podendo, para tanto, estipular condições e, até mesmo, elencar os

---

1. “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. 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. (Artigo incluído pela LC n. 104, de 2001).”

critérios objetivos a serem adotados pelas autoridades fiscais quanto à aceitação ou não da compensação<sup>2-3</sup>.

A origem do instituto, dada a natureza obrigacional da relação tributária, se encontra na compensação como modalidade de extinção das obrigações, prevista na legislação privada e disciplinada pelos arts. 368 a 380 do Código Civil brasileiro (Lei n. 10.406/2002)<sup>4</sup>. Apesar das semelhanças conceituais, a compensação privada e a compensação regulada pelo Direito Público (tributário) se sustentam em premissas distintas, mormente quanto à submissão da compensação tributária ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos e à legalidade em contraposição à livre vontade das partes que rege em absoluto as relações obrigacionais reguladas pela lei civil. É na sempre complexa harmonização entre o interesse público com as garantias dos administrados que o interesse primário é resguardado e os direitos dos contribuintes devidamente respeitados.

## **2 BREVE HISTÓRICO DA IMPLEMENTAÇÃO DA LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO IMPOSTA PELO ART. 4º DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 1.202/2023**

Implementada, de início, na esfera federal, pelo art. 66 da Lei n. 8.383/1991 e, posteriormente, disciplinada pelo art. 74 da Lei n. 9.430/1996, a compensação tributária tem passado ao longo dos anos por uma série de alterações

2. Sobre o tema: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 682.
3. Consoante lição de Aliomar Baleeiro, diversamente do que ocorre no Direito Privado, em que a compensação é modalidade de extinção compulsória da dívida (o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou opondo-lhe como defesa o próprio crédito em sede de eventual ação de cobrança), a compensação tributária é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público. Conforme ensina o ilustre doutrinador: “[...] o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar. Fora disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário, nos limites legais, para fixá-las, estipular, julgando da conveniência e da oportunidade de aceitar ou recusar o encontro dos débitos” (*Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 898).
4. O núcleo do instituto encontra-se regulado pelo art. 368 do CC ao dispor: “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”. O art. 369 dispõe que a “compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis”.

legislativas<sup>5</sup>, em sua grande maioria ampliativas do direito à compensação. Atualmente, a legislação vigente permite a compensação entre tributos federais, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme previsto no art. 26-A da Lei n. 11.457/2007, introduzido pelo art. 8º da Lei n. 13.670/2018, que alterou o art. 74 da Lei n. 9.430/1996<sup>6</sup> e cujas disposições disciplinam inclusive a chamada “compensação cruzada”<sup>7</sup>.

5. (a) Até 30.12.1991, não havia, em nosso sistema jurídico, a figura da compensação tributária; (b) de 30.12.1991 a 27.12.1996, havia autorização legal apenas para a compensação entre tributos da mesma espécie, nos termos do art. 66 da Lei 8.383/1991; (c) de 27.12.1996 a 30.12.2002, era possível a compensação entre valores decorrentes de tributos distintos, desde que todos fossem administrados pela Secretaria da Receita Federal e que esse órgão, a requerimento do contribuinte, autorizasse previamente a compensação, consoante o estabelecido no art. 74 da Lei 9.430/1996; (d) a partir de 30.12.2002, com a nova redação do art. 74 da Lei 9.430/1996, dada pela Lei 10.637/2002, foi autorizada, para os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a compensação de iniciativa do contribuinte, mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação; (e) as limitações percentuais trazidas pelo art. 89 da Lei 8.212/1991, por expressa determinação do dispositivo, aplicam-se tão somente às contribuições recolhidas ao INSS.
6. “Art. 26-A. O disposto no art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996:
  - I – Aplica-se à compensação das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei efetuada pelo sujeito passivo que utilizar o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), para apuração das referidas contribuições, observado o disposto no § 1º deste artigo;
  - II – Não se aplica à compensação das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei efetuada pelos demais sujeitos passivos; e
  - III – Não se aplica ao regime unificado de pagamento de tributos, de contribuições e dos demais encargos do empregador doméstico (Simples Doméstico).
 § 1º Não poderão ser objeto da compensação de que trata o inciso I do *caput* deste artigo:
  - I – O débito das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei:
    - a) relativo a período de apuração anterior à utilização do eSocial para a apuração das referidas contribuições; e
    - b) relativo a período de apuração posterior à utilização do eSocial com crédito dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil concernente a período de apuração anterior à utilização do eSocial para apuração das referidas contribuições; e
  - II – O débito dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:
    - a) relativo a período de apuração anterior à utilização do eSocial para apuração de tributos com crédito concernente às contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei; e
    - b) com crédito das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei relativo a período de apuração anterior à utilização do eSocial para apuração das referidas contribuições.
 § 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo.”
7. Expressão utilizada para designar a possibilidade de compensação de débitos previdenciários com créditos tributários de outra natureza e vice-versa.

Entretanto, na trilha das medidas adotadas pelo Governo Federal visando ao aumento da arrecadação e, por consequência, a diminuição do déficit público, uma delas vem chamando a atenção. Com claro objetivo de estancar os efeitos decorrentes da decisão do STF tomada no RE n. 574.706/PR<sup>8</sup> – responsável pelo aumento considerável dos valores objeto de compensação nos últimos anos, chegando a R\$ 60 bilhões, apenas no período compreendido entre janeiro e agosto de 2023, e a R\$ 1 trilhão em débitos compensados nos últimos cinco anos (2019 a 2023), segundo a Exposição de Motivos da MP<sup>9</sup> –, foi editada, ao apagar das luzes do ano de 2023<sup>10</sup>, a Medida Provisória n. 1.202/2023. Seu texto, além de regular outras matérias de igual relevância (reoneração da folha e revogação

8. Tese 69: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.

9. Exposição de Motivos n. 00175/2020 MF:

“40. Observando-se os valores compensados anualmente, nota-se forte incremento na compensação a partir do ano de 2019, especialmente em razão de créditos oriundos de ações judiciais quanto à exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

41. A expectativa é que, ao final do ano de 2023, seja ultrapassada a marca de R\$ 1 trilhão (um trilhão de reais) em débitos compensados nos últimos cinco anos (2019 a 2023). Comparando-se o período de janeiro a agosto de 2023 com o mesmo período de 2022, houve aumento nominal de 14,3% (catorze inteiros e três décimos por cento) dos valores compensados.

42. Observando-se apenas os créditos oriundos de decisões judiciais transitadas em julgado, no período de janeiro a agosto de 2023, a compensação foi de aproximadamente R\$ 60 bilhões (sessenta bilhões de reais) em débitos.

43. A partir do ano de 2019, os créditos judiciais têm representado 38% (trinta e oito por cento) dos créditos utilizados em compensações realizadas por meio do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PER/DCOMP. No período de 2005 a 2018, esse percentual era de 5% (cinco por cento). A estimativa é que 90% (noventa por cento) dos créditos judiciais utilizados em compensação sejam relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo dos tributos.

44. No caso de créditos oriundos de ações judiciais, verifica-se que as decisões a eles relativas normalmente abrangem período superior a um ano, sendo comum abrangerem vários anos-calendário, motivo pelo qual há um acúmulo de créditos.

45. Para resguardar a arrecadação federal ante a possibilidade de utilização de créditos bilionários para a compensação de tributos, propõe-se alteração do art. 74 da Lei n. 9.430, de 1996, e inclusão do art. 74-A, para que seja implementado um limite mensal à compensação de débitos utilizando créditos oriundos de ações judiciais, fracionando sua utilização no tempo.

46. A medida não impacta a utilização de créditos de menor valor, ou seja, não se aplica às compensações em que o crédito é inferior a R\$ 10 milhões (dez milhões de reais). A partir desse patamar, por meio de Portaria do Ministro de Estado da Fazenda, o valor poderá ser escalonado para utilização ao longo do tempo.”

10. *DOU* de 29.12.2023.

do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos – PERSE), altera o art. 74 da Lei n. 9.430/1996 (e acrescenta o art. 74-A) e estipula limites à compensação tributária decorrentes de decisões judiciais para créditos superiores a R\$ 10 milhões<sup>11</sup>.

A partir desse valor, o art. 5º da MP delega à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a disciplina e o escalonamento dos montantes a serem compensados ao longo do tempo. A regulamentação ficou a cargo da Portaria Normativa n. 14/2024, cujas disposições estabelecem uma graduação (crescente) de valores a serem compensados mediante estipulação de prazos mínimos para a realização da compensação.

Como se esperava, a limitação imposta não foi bem recebida pelos contribuintes. Dentre outros argumentos quanto à injuridicidade das medidas, os mais frequentes são o de violação à coisa julgada, à segurança jurídica, à propriedade, à boa-fé (ou à proteção à confiança) e à legalidade (quanto à delegação de poder ao Executivo para estabelecer limites e graduações referentes a créditos superiores a R\$ 10 milhões). O Partido Novo, inclusive,

---

11. “Art. 4º A Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art.74. [...]

§ 3º [...]

X – o valor do crédito utilizado na compensação que superar o limite mensal de que trata o art. 74-A.

[...]

Art. 74-A. A compensação de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado observará o limite mensal estabelecido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º O limite mensal a que se refere o *caput*:

I – será graduado em função do valor total do crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado;

II – não poderá ser inferior a 1/60 (um sessenta avos) do valor total do crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, demonstrado e atualizado na data da entrega da primeira declaração de compensação; e

III – não poderá ser estabelecido para crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado cujo valor total seja inferior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, a primeira declaração de compensação deverá ser apresentada no prazo de até cinco anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial’.

Art. 5º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda poderá disciplinar o disposto nesta Medida Provisória.”

ajuizou ADI contra a MP 1.202/2023, em trâmite no STF e sob a relatoria do Ministro Cristiano Zanin<sup>12</sup>.

Cabe, entretanto, à luz dos precedentes do STJ, identificar, no caso em questão, se as limitações à compensação se encontram dentro dos limites possíveis dados ao legislador pela norma geral do CTN para disciplinar o exercício do direito à compensação e quais os efeitos temporais da *lex nova* em relação àqueles que já se encontram no pleno exercício do seu direito à compensação em decorrência de créditos já reconhecidos por sentenças acobertadas pela coisa julgada.

### 3 ANÁLISE DOS PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE OS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI AO EXERCÍCIO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO

Em que pese a existência de posicionamentos em sentido contrário<sup>13</sup>, o início da abordagem passa necessariamente pela adoção de premissa já reconhecida pela jurisprudência quanto à dependência de lei a ser editada por cada uma das unidades federadas para o nascimento do direito subjetivo à compensação pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Vale dizer, sem lei, a norma geral prevista no CTN nada mais é do que norma de eficácia contida<sup>14</sup>, inapta a conferir qualquer direito<sup>15</sup>.

A partir do nascimento do direito à compensação quando da entrada em vigor da lei autorizativa, o sujeito passivo detentor de créditos frente ao sujeito ativo, passa a deter a faculdade (*compensação é sempre facultativa nessa hipótese, por se tratar de meio alternativo ao pedido de restituição*) de se utilizar do instituto como

12. ADI n. 7587.

13. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

14. “A compensação, em matéria tributária, não se opera automaticamente, exigindo, para sua implementação, autorização em lei e a observância das demais disposições da legislação tributária quanto às condições e limites por ela admitidos (art. 170 do CTN)” (STJ, REsp 946.840/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 21.10.2008, *DJe* 18.11.2008).

15. “No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional” (STJ, REsp 1.805.925/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Min. Gurgel de Faria, *DJe* 05.08.2020). No mesmo sentido, decisão monocrática do Min. Benedito Gonçalves no REsp n. 1.924.399/RS, julgado em 04.05.2021. Confira-se ainda: REsp 1.128.018/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, *DJe* 04.12.2013.

meio extintivo da obrigação tributária, sempre nos termos, limites e condições previstos na legislação de regência. Nesse caso, a lei deve respeitar o conteúdo mínimo do CTN e do instituto da compensação em sua origem privatística (em respeito ao art. 110 do CTN<sup>16</sup>), conforme já reconhecido pelo STJ em diversos julgados<sup>17</sup>. Isto porque, a lei não pode, a pretexto de regulamentar o direito à compensação, restringi-lo de tal modo que o resultado seja o de supressão ou extinção do direito; entretanto, pode alterar e modificar o seu exercício, resguardadas as situações jurídicas definitivamente consolidadas.

Por outro lado, em várias ocasiões, a “legislação tributária”, no sentido dado pelo art. 96 do CTN<sup>18</sup>, impôs mudanças (ampliativas e restritivas) à compensação,

16. “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

17. “A compensação é modalidade excepcional de extinção do crédito tributário. Tem eficácia constitutivo-negativa, como a de obrigações civis, operando a extinção das obrigações até o limite dos valores compensados. Todavia, ao contrário do que ocorre com as obrigações civis, em que a compensação se opera *ipso jure*, tão pronto se configuram os requisitos estabelecidos no Código Civil (previstos nos arts. 368 a 380, que reproduzem, sem modificações de substância, os arts. 1.009 a 1.024 do Código de 1916), a compensação dos créditos tributários, segundo o art. 170 do CTN, somente será cabível ‘nas condições e sob as garantias que (a lei) estipular, ou cuja estipulação em cada caso (a lei) atribuir à autoridade administrativa [...]’. Portanto, a compensação não é a forma comum para extinguir o crédito tributário, mas forma especial, subordinada às condições que lei própria venha a estabelecer, segundo critérios de conveniência fiscal e de política legislativa. Essa verdadeira reserva de discricionariedade, que era expressa no Código Civil de 1916 (art. 1.017: ‘As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e nos regulamentos da Fazenda’), foi reafirmada em episódio recente de modo muito ilustrativo. Como se sabe, o novo Código Civil, tal como sancionado, dispunha, em seu art. 374, que ‘A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste Capítulo’. Essa tentativa de equiparar a compensação fiscal à civil, entretanto, não chegou a entrar em vigor, revogado que foi o dispositivo pela Medida Provisória 104, de 09.01.2003, convertida na Lei 10.677, de 22.05.2003. Mantém-se, portanto, o regime tradicional, segundo o qual a compensação, em matéria tributária, não é modalidade comum de extinção do crédito, mas modalidade especial, cuja instituição depende de lei, que fixará os critérios e condições em que ela poderá ocorrer” (Embargos de Divergência em REsp n. 488.992/MG [2003/0232916-3], Rel. Min. Teori Albino Zavascki).

18. “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

basicamente de duas ordens: por atos normativos infralegais e pela edição de *lex nova*. Na primeira hipótese, a antinomia se resolve pelo critério hierárquico<sup>19-20</sup>. Na segunda, a questão adquire contornos um pouco mais complexos, mormente quanto à aplicação temporal das novas disposições.

Os precedentes do STJ que mais se aproximam do caso sob análise são os referentes ao Tema 265 (REsp 1.137.738/SP [2009/0082366-1]<sup>21</sup>, julgado em 2009, relatoria do Ministro Luiz Fux), ao Tema 345 (REsp n. 1.164.452/MG [2009/0210713-6]<sup>22</sup>, julgado em 2010, relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki), e os Embargos de Divergência em REsp 919.373/SP (2009/0098385-1), da relatoria do Ministro Luiz Fux.

Nos dois primeiros temas, a questão de fundo decidida é aparentemente idêntica (*lei aplicável à compensação tributária diante da superveniência de regime jurídico distinto e mais restritivo*), mas, nas entrelinhas, enquanto no Tema 265, a Primeira Seção deixa claro que o regime jurídico da compensação judicial é aquele previsto na data do ajuizamento da demanda, no Tema 345, apesar de

19. Conforme REsp 1.628.374/SP, Rel. para acórdão Min. Regina Helena Costa:

“Noutro vértice, não se pode olvidar que os atos regulamentares devem observar não apenas o ato normativo do qual extraem validade imediata, mas também devem guardar conformidade com o arcabouço legal sobrejacente. Logo, a IN SRF n. 139/1989, embora editada para regulamentar a Lei 7.713/88, criou, no que concerne à compensação entre exercícios diversos, limitação conflitante com diploma legal distinto, porém válido e eficaz, é dizer, o Decreto-lei 1.790/80, invadindo o plano exclusivo da lei.

[...]

A frustração do direito de compensar valores apurados em calendários diferentes, previamente retidos em atendimento à legislação de regência (*tempus regit actum*), além de constituir clara ofensa à confiança legítima nos atos estatais e ao conseqüente impedimento da prática de atos estatais contraditórios, expressões do sobreprincípio da segurança jurídica, impõe à contribuinte gravame patrimonial de contornos confiscatórios”.

20. “O critério hierárquico serve quando duas normas incompatíveis estão em nível diverso” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora UnB, 1999. p. 97).

21. “Em se tratando de compensação tributária, deve ser considerado o regime jurídico vigente à época do ajuizamento da demanda, não podendo ser a causa julgada à luz do direito superveniente, tendo em vista o inarredável requisito do prequestionamento, viabilizador do conhecimento do apelo extremo, ressaltando-se o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios.”

22. “Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização ‘antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial’, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001.”

reconhecer-se que as vedações à compensação impostas pela LC 104/2001 não se aplicam às ações judiciais propostas em data anterior à vigência de dispositivo legal superveniente (exigência do trânsito em julgado prevista no art. 170-A do CTN, introduzido pela LC 104/2001), seu enunciado dispõe expressamente: “[...] a lei que regula a compensação é a vigente à data do ‘encontro de contas’, entre os recíprocos débito e crédito, como reconhece a jurisprudência do STJ (v.g.: EResp 977.083, 1ª Seção, Min. Castro Meira, *DJe* 10.05.2010; EDcl no Resp 1126369, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, *DJe* de 22.06.2010; AgRg no REsp 1089940, 1ª Turma, Min. Denise Arruda, *DJe* de 04.05.2009)”<sup>23</sup>. Para em seguida, de forma detalhada, esclarecer que o julgado busca decidir a aplicação intertemporal de lei nova cuja disciplina deu tratamento especial a peculiar espécie de compensação, qual seja, aquela na qual o crédito a ser compensado pelo sujeito passivo é objeto de controvérsia judicial:

Esse esclarecimento é importante para que se tenha a devida compreensão da questão agora em exame, que, pela sua peculiaridade, *não pode ser resolvida, simplesmente, à luz da tese de que a lei aplicável é a da data do encontro de contas*. Aqui, com efeito, *o que se examina é a aplicação intertemporal de uma norma que veio dar tratamento especial a uma peculiar espécie de compensação: aquela em que o crédito do*

23. Conforme esclarecimento prévio feito pelo Ministro Relator Teori Albino Zavascki:

“[...] importante não confundir esse entendimento com o adotado pela jurisprudência da 1ª Seção, a partir do EREsp 488.452 (Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 07.06.04), precedente que, às vezes, é interpretado como tendo afirmado que a lei aplicável à compensação é a da data da propositura da ação. Não foi isso o que lá se decidiu, até porque, para promover a compensação tributária, não se exige o ajuizamento de ação. O que se decidiu, na oportunidade, após ficar historiada a evolução legislativa ocorrida nos anos anteriores tratando da matéria de compensação tributária, foi, conforme registrou a ementa, simplesmente que: ‘6. É inviável, na hipótese, apreciar o pedido à luz do direito superveniente, porque os novos preceitos normativos, ao mesmo tempo em que ampliaram o rol das espécies tributárias compensáveis, condicionaram a realização da compensação a outros requisitos, cuja existência não constou da causa de pedir e nem foi objeto de exame nas instâncias ordinárias’. Em outras palavras, o que se disse é que não se poderia julgar aquela causa, então em fase de embargos infringentes, à luz do direito superveniente à propositura da demanda. De modo algum se negou a tese de que a lei aplicável à compensação é a vigente à data do encontro de contas. Pelo contrário, tal tese foi, na oportunidade, explicitamente afirmada no item 4 do voto que proferi como relator. Mais: embora julgando improcedente o pedido, ficou expressamente consignada a possibilidade da realização da compensação à luz das normas (que não as da data da propositura da ação) vigentes quando da efetiva realização da compensação (ou seja, do encontro de contas)” (Recurso Especial n. 1.164.452/MG [2009/0210713-6]).

*contribuinte, a ser compensado, é objeto de controvérsia judicial. É a essa modalidade de compensação que se aplica o art. 170-A do CTN. O que está aqui em questão é o domínio de aplicação, no tempo, de um preceito normativo que acrescentou um elemento qualificador ao crédito que tem o contribuinte contra a Fazenda: esse crédito, quando contestado em juízo, somente pode ser apresentado à compensação após ter sua existência confirmada em sentença transitada em julgado. O novo qualificador, bem se vê, tem por pressuposto e está diretamente relacionado à existência de uma ação judicial em relação ao crédito. Ora, essa circunstância, inafastável do cenário de incidência da norma, deve ser considerada para efeito de direito intertemporal. Justifica-se, destarte, relativamente a ela, o entendimento firmemente assentado na jurisprudência do STJ no sentido de que, relativamente à compensabilidade de créditos objeto de controvérsia judicial, o requisito da certificação da sua existência por sentença transitada em julgado, previsto no art. 170-A do CTN, somente se aplica a créditos objeto de ação judicial proposta após a sua entrada em vigor, não das anteriores. Nesse sentido, entre outros: EREsp 880.970/SP, 1ª Seção, Min. Benedito Gonçalves, DJe de 04.09.2009; PET 5546/SP, 1ª Seção, Min. Luiz Fux, DJe de 20.04.2009; EREsp 359.014/PR, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 01.10.2007. (grifos nossos).*

Vale dizer, ainda que em ambos os temas (vinculantes) o STJ tenha decidido pela não aplicação das restrições impostas pela lei nova (art. 170-A do CTN) a ações ajuizadas antes da data da publicação da LC 104/2001, isso não quer dizer que os precedentes indicados e cujas conclusões dispõem pela aplicação da lei vigente à data do encontro de contas tenham sido superados<sup>24</sup>. Trata-se, em verdade, de delimitação quanto à aplicação do precedente apenas aos casos que versam sobre preceito normativo que acrescenta elemento qualificador ao crédito que o sujeito passivo possui contra a Fazenda e relacionado à (pré) existência de ação judicial.

A questão a ser dirimida consiste em saber se as limitações impostas pela MP 1.202/2023 à compensação decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado se enquadram no conceito de superveniência de novo regime jurídico e “aplicação intertemporal de uma norma que veio dar tratamento especial a

24. “O processamento da compensação subordina-se à legislação vigente no momento do encontro de contas, sendo vedada a apreciação de eventual ‘pedido de compensação’ ou ‘declaração de compensação’ com fundamento em legislação superveniente” (EREsp 488.992/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU 07.06.2004; Embargos de Divergência em REsp n. 977.083/R [2009/0075090-4], j. 28.04.2010 [ainda que nesse último julgado a questão de fundo tenha sido a atribuição ou não de efeito suspensivo à Manifestação de Inconformidade e não necessariamente a alteração de regras relativas à compensação do ponto de vista material]).

uma peculiar espécie de compensação: aquela em que o crédito do contribuinte, a ser compensado, é objeto de controvérsia judicial”, *ratio decidendi* do Tema 345; ou se apenas diz respeito a novas regras e exigências feitas pela lei autorizadora da compensação e que de acordo com julgados do STJ – em especial nos seguintes acórdãos: AEResp 977.083, Primeira Seção, Min. Castro Meira, *DJe* 10.05.2010; EDcl no Resp 1.126.369, Segunda Turma, Min. Eliana Calmon, *DJe* de 22.06.2010; AgRg no REsp 1.089.940, Primeira Turma, Min. Denise Arruda, *DJe* de 04.05.2009 –, e reafirmado no Tema 345 (REsp 1.164.452/MG), a lei aplicável deve ser aquela vigente à data do encontro de contas.

Nesse ponto, pesa pela aplicação da literalidade dos enunciados dos Temas 256 e 345 o fato de a MP n. 1.202 tratar em seu art. 4º, expressamente, de hipótese peculiar de compensação, qual seja, aquela decorrente de direitos creditórios reconhecidos em decisão judicial já transitada em julgado. Por outro lado, em ambos os temas, o STJ abordou a superveniência de direito novo a impor regime jurídico não só restritivo, mas impeditivo do direito à compensação. Ao passo que a MP n. 1.202/2023, ao impor limites mínimos mediante critérios quantitativos de valores a compensar, respeitado o direito à extinção total dos créditos<sup>25</sup>, não atingiu em nenhum momento o chamado “conteúdo mínimo” do instituto da compensação previsto no art. 170 do CTN.

Todavia, nesse ponto, importante postura jurisprudencial deve ser levada em consideração, decorrente de situação análoga ocorrida com lei já revogada, decorrente da limitação imposta pelo art. 89, § 3º, da Lei n. 8.212<sup>26</sup>, promovida

25. Em que pese a posição do STJ pela não aplicação do prazo prescricional de cinco anos a contar do início da compensação adotado pela RFB, conforme Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014:

“COMPENSAÇÃO. ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS A CONTAR DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO QUE RECONHECEU A EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS. CABÍVEL SOMENTE PARA O INÍCIO DA COMPENSAÇÃO. 2. A jurisprudência da Segunda Turma do STJ firmou compreensão no sentido de que o prazo de cinco anos para realizar a compensação de valores reconhecidos por meio de decisões judiciais transitadas em julgado, a teor do art. 165, III, c/c o art. 168, I, do CTN, é para pleitear referido direito (compensação), e não para realizá-la integralmente. Precedentes: AgRg no REsp 1.469.926/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, *DJe* 13.04.2015; REsp 1.480.602/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, *DJe* 31.10.2014” (REsp 1.469.954/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, *DJe* 28.08.2015).

26. “Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada pela Lei n. 9.032, de 28.04.1995) [...]”

pelas Leis 9.032, de 28 de abril de 1995, e 9.129, de 20 de novembro de 1995, e revogadas pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, abordada nos Embargos de Divergência em REsp 919.373/SP e que confirmou mudança de postura das Turmas da Primeira Seção do STJ sobre o tema<sup>27</sup>.

O STJ, ao se debruçar sobre as limitações impostas por lei ao exercício do direito à compensação, apontou pela impossibilidade de lei nova atingir o direito à compensação judicial, em especial quando os créditos reconhecidos fossem decorrentes de inconstitucionalidade do tributo pago a maior ou indevidamente já reconhecida pelo Poder Judiciário.

Em julgados da Primeira Seção – EREsp 168.770/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, j. 29.02.2000, *DJ* 03.04.2000; EREsp 164.739/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 08.11.2000, *DJ* 12.02.2001; EREsp 211.749/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 08.11.2000, *DJ* 19.03.2001; EREsp 194.275/PR, Rel. Min. Paulo Gallotti, j. 18.12.2000, *DJ* 04.06.2001; EREsp 227.060/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Rel. p/ Acórdão Min. Milton Luiz Pereira, j. 27.02.2002, *DJ* 12.08.2002; EREsp 187.296/PR, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 23.10.2002; e EREsp 189.052/SP –, o STJ manteve o entendimento quanto ao direito à compensação de indébito tributário decorrente da declaração de inconstitucionalidade da exação e sua não submissão a limitações ainda que previstas em Lei, porquanto imperativa, nesse caso, a restituição integral dos valores recolhidos indevidamente, sob pena de ofensa ao primado da supremacia da Constituição.

No julgamento do EREsp 189.052/SP, a Primeira Seção decidiu que:

Diante de uma situação de normalidade, ou seja, tendo em vista exação válida perante o ordenamento jurídico, a lei aplicável, em matéria de compensação tributária, será aquela vigente na data do encontro de créditos e débitos, pois neste momento é que surge efetivamente o direito à compensação, de acordo com os cânones traçados pelo Direito Privado a tal instituto, que devem ser respeitados pela lei tributária, *ex vi* do art. 110 do Código Tributário Nacional.

---

§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a 25% (vinte e cinco por cento) do valor a ser recolhido em cada competência. (Incluído pela Lei n. 9.032, de 28.04.1995) [...]”  
 “Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada pela Lei n. 9.129, de 20.11.1995) [...]”

§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Redação dada pela Lei n. 9.129, de 20.11.1995).”

27. Recurso Especial 796.064/RJ.

Diversa será, no entanto, a situação quando houver declaração de inconstitucionalidade do tributo, tendo em vista que tal declaração expunge do mundo jurídico a norma, que será considerada inexistente *ab initio*. Sua nulidade contamina, *ab ovo*, a exação por ela criada, que será considerada, a partir da declaração de inconstitucionalidade, devido aos seus efeitos *erga omnes*, como se nunca tivesse existido. O direito à restituição do indébito que emana deste ato de pagar tributo inexistente dar-se-á, na espécie, por meio de compensação tributária, não podendo, em hipótese alguma, ser limitado, sob pena de ofensa ao primado da supremacia da Constituição. E isso porque, o limite à compensação, seja de 25% ou 30%, torna parte do pagamento válido, concedendo, assim, eficácia parcial a lei nula de pleno direito.

Entretanto, essa postura interpretativa acabou por não prevalecer no STJ, conforme julgados posteriores da Primeira Seção cujas conclusões foram pela tese (formalista) de que enquanto não declaradas inconstitucionais as leis limitadoras do direito à compensação, em sede de controle difuso ou concentrado, sua observância é inafastável pelo Poder Judiciário, “uma vez que a norma jurídica, enquanto não regularmente expurgada do ordenamento, nele permanece válida, razão pela qual a compensação do indébito tributário, ainda que decorrente da declaração de inconstitucionalidade da exação, submete-se às limitações erigidas pelos diplomas legais que regem a compensação tributária”. Nessa linha, a “[...] compensação tributária, instituto jurídico informado pelo princípio da indisponibilidade dos bens públicos, que carece de lei autorizativa que, legitimamente, pode condicioná-la, sendo certo que é facultado ao contribuinte submeter-se às regras impostas pelo legislador ordinário para fazer jus à compensação ou, então, pleitear a repetição do indébito tributário, que não observa qualquer condicionamento, salvo o recebimento por precatório” (REsp 796.064/R) [2005/0180010-8], Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 22.10.2008). No mesmo sentido: EREsp 919.373/SP, j. 23.02.2011.

Por sua vez, essa superação de entendimento em nada alterou a postura do STJ quanto às questões de direito intertemporal relativas à aplicação de lei superveniente quando o exercício do direito à compensação decorre do reconhecimento de direitos creditórios decorrentes de decisão judicial. Nesse caso, a postura interpretativa do Tribunal Superior se manteve firme na aplicação apenas às ações ajuizadas após a entrada em vigor da lei nova. Isso porque, a contrário senso, nesse julgado, a Primeira Seção admitiu restrição/limites ao direito à compensação previsto no art. 89 da Lei 8.212/1991 (na redação dada

pela Lei 9.032/1995 e pela Lei 9.129/1995) apenas para as ações ajuizadas antes da edição da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, cujas disposições extinguiram tais limitações.

Pela análise dos precedentes acima, a questão envolvendo a aplicação das limitações impostas pela Medida Provisória n. 1.202/2023 e o seu alcance em relação aos créditos decorrentes de ações já transitadas em julgado, resulta na busca sobre qual a *ratio decidendi*<sup>28</sup> a ser adotada pelo Superior Tribunal de Justiça para a solução de controvérsia que guarda maior semelhança, de modo a prestigiar os princípios que regem a atribuição de eficácia vinculante aos precedentes judiciais<sup>29</sup>.

Se levado em consideração o decidido nos Temas 265 e 345, e por se tratar a MP n. 1.202/2023 de restrição/limitação ao direito de compensação decorrente de créditos reconhecidos em ação judicial, as limitações impostas não poderiam atingir créditos decorrentes de ações ajuizadas antes da publicação da Medida Provisória n. 1.202/2023, muito menos, como expressamente dispõe o seu art. 4º, de decisões judiciais já amparadas pela coisa julgada e cujo tema de fundo se sustenta em decisão plenária do STF (RE n. 574.706/PR) com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante<sup>30</sup>. Vale dizer, são legítimas as restrições impostas pela lei ao exercício do direito à compensação; entretanto, ao versar sobre compensação judicial, as limitações legais somente seriam aplicáveis às ações ajuizadas após a publicação da lei nova, sem prejuízo da regra geral que prevê, como aplicável à compensação nas demais hipóteses, a lei vigente à data do encontro de contas.

28. “A razão de decidir, numa primeira perspectiva, é a tese jurídica ou a interpretação da norma consagrada na decisão. De modo que a razão de decidir certamente não se confunde com a fundamentação, mas nela se encontra” (MARINONI, Luiz Guilherme. *A ética dos precedentes*: justificativa do novo CPC. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 220).

29. A tarefa da teoria do precedente, portanto, é explicar, em um mundo em que um único evento pode se encaixar em diferentes categorias (ou tipos), como e por que algumas assimilações são plausíveis e outras, não (SCHAUER, Frederick. *Precedent*. *Stanford Law Review*, Stanford, v. 39, n. 3, p. 579, Feb. 1987).

30. Conforme decidido no RE n. 949.297/CE e nos termos do voto-vogal do Min. Luís Roberto Barroso: “Assim, aproveito para afirmar ser necessário que esta Corte reconheça que a declaração de inconstitucionalidade, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, possui os mesmos efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes* atribuídos às ações de controle abstrato”.

É o que se constata dos seguintes trechos (destacados) das teses firmadas nos precedentes vinculantes citados:

Tema 265: “Em se tratando de compensação tributária, deve ser considerado o regime jurídico vigente à época do ajuizamento da demanda, não podendo ser a causa julgada à luz do direito superveniente, tendo em vista o inarredável requisito do prequestionamento, viabilizador do conhecimento do apelo extremo, ressalvando-se o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios”.

Tema 345: “Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização ‘antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial’, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001”.

Aliás, nenhuma delas conflita com a postura adotada como regra geral pelo STJ: “[...] à luz da tese de que a lei aplicável é a da data do encontro de contas. Aqui, com efeito, o que se examina é a aplicação intertemporal de uma norma que veio dar tratamento especial a uma peculiar espécie de compensação: aquela em que o crédito do contribuinte, a ser compensado, é objeto de controvérsia judicial” (trecho do voto condutor do Ministro Teori Albino Zavascki no REsp n. 1.164.452/MG). (grifos do original).

Ambos os critérios de aplicação intertemporal da norma presentes nos precedentes convivem e se harmonizam, por critérios de especialidade. Enquanto a primeira postura, pela aplicação da lei vigente à data do encontro de contas deve ser adotada como regra em matéria de compensação, a segunda, pela não aplicação da lei nova aos créditos a compensar relativos a ações já ajuizadas, só deve ser aplicada quando presente peculiar espécie de compensação, qual seja: “aquela em que o crédito do contribuinte, a ser compensado, é objeto de controvérsia judicial”<sup>31</sup>. Trata-se de verdadeiro *overriding*, ou, como decidido pelo Fórum Permanente dos Processualistas Civis (Enunciado 320): “Os tribunais poderão sinalizar aos jurisdicionados sobre a possibilidade de mudança de entendimento da corte, com a eventual superação ou a criação de exceções ao precedente para casos futuros”.

31. REsp n. 1.164.452/MG.

## 4 CONCLUSÃO

Logo, em que pese a literalidade do art. 4º da Medida Provisória n. 1.202/2023, pela limitação da compensação a créditos decorrentes de ações judiciais já transitadas em julgado superiores a R\$ 10 milhões, nos termos de regulamentação a ser editada pelo Ministério da Fazenda, suas disposições somente se aplicam às ações que venham a ser ajuizadas a partir da publicação da MP (DOU de 29.12.2023). A questão se resolve pela aplicação de critério de especialidade/excepcionalidade em relação aos precedentes vinculantes analisados, por versar sobre compensação judicial e sem prejuízo do entendimento pela aplicação da legislação vigente no momento do encontro de contas, quando se tratar de lei superveniente responsável pela alteração de regras aplicáveis aos procedimentos de compensação pela via administrativa.

Somente com o respeito aos precedentes e com a devida observância da peculiaridade das novas situações postas em decorrência das frequentes alterações legislativas é que os princípios que informam não só a tributação – em especial o da proteção à confiança e o da não surpresa<sup>32</sup> –, como o sistema jurídico como um todo, permanecerão em equilíbrio. Com isso, ficam garantidas não só a estabilidade da jurisprudência, mas a legalidade, a isonomia e, por consequência, a tão almejada segurança jurídica.

32. “[...] é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade acerca das decisões do governo; o empresário precisa fazer planos, estimar – com razoável margem de probabilidade de acerto – os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento. Precisa avaliar antecipadamente seus custos, bem como estimar os obstáculos e as dificuldades. Já conta com os imponderáveis do mercado. Não pode sustentar um governo que agrave – com suas surpresas e improvisões – as incertezas, normais preocupações e ônus da atividade empresarial” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 175).

A questão de fundo diz respeito à concepção de justiça fiscal e coloca sobre a mesa questões fundamentais atinentes à segurança jurídica, à proteção da confiança, à boa-fé objetiva e à moralidade pública. A ideia é a de que o contribuinte pague os seus atos tendo em vista a postura adotada pela Administração, apta a gerar legítimas expectativas quanto ao seu cumprimento e baseada na confiança e na não surpresa. Do contrário, como adverte Ávila: “o seu investimento, em vez de orientado e respeitado pelo Direito, transformar-se-ia em jogo de azar” (ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano X, v. 42, p. 100-114, jan./fev. 2002).

## 5 REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano X, v. 42, jan./fev. 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora UnB, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *A ética dos precedentes: justificativa do novo CPC*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- SCHAUER, Frederick. Precedent. *Stanford Law Review*, Stanford, v. 39, n. 3, Feb. 1987.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.