

Inconstitucionalidade do Prazo Estabelecido pela Receita Federal para Compensação de Crédito Judicial

Unconstitutionality of the Period Established by the Federal Revenue for Offsetting Judicial Credit

Sidnei Camargo Marinucci

Especialista em Direito Tributário pelo Ibet. MBA em Gestão Tributária pela Fipecafi.

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC-SP.

E-mail: sidnei@rnsj.com.br.

Recebido em: 17-1-2023 – Aprovado em: 8-4-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.15.2023.2308>

Resumo

A compensação de créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado está disposta na Instrução Normativa n. 2.055/2021, que dispõe sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Após deferida a habilitação do crédito judicial junto à Receita Federal, o sujeito passivo terá o prazo de 5 (cinco) anos para apresentar a declaração de compensação, nos termos do art. 106 da referida Instrução Normativa.

Se o credor não utilizar o crédito habilitado dentro do prazo fixado pela norma administrativa, perderá seu direito creditório em relação ao saldo não utilizado, já que não se admite a restituição desse valor.

O presente artigo pretende demonstrar que essa limitação temporal estabelecida pela Receita Federal do Brasil não tem fundamento legal, não podendo ser definido por meio de norma administrativa em razão do princípio da legalidade estrita aplicada no Direito Tributário.

Palavras-chave: inconstitucionalidade, instrução normativa, compensação, prazo prescricional.

Abstract

The compensation of credits arising from a final court decision is provided for in Normative Instruction No. 2055/2021, which provides for restitution, compensation, reimbursement and reimbursement, within the scope of the Special Secretariat of the Federal Revenue Service of Brazil.

After the authorization of the judicial credit with the Federal Revenue is granted, the taxable person will have a period of 5 (five) years to present the declaration of compensation, under the terms of article 106 of the aforementioned Normative Instruction.

If the creditor does not use the qualified credit within the period established by the administrative rule, he will lose his credit right in relation to the unused balance, since the refund of that amount is not allowed.

This article intends to demonstrate that this temporal limitation established by the Federal Revenue of Brazil has no legal basis, and cannot be defined by means of an administrative rule due to the principle of strict legality applied in Tax Law.

Keywords: unconstitutionality, regulatory instruction, compensation, prescription period.

1. Introdução

A compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, que pode decorrer de crédito reconhecido administrativo ou judicialmente.

No âmbito federal, quando um contribuinte ganha uma disputa judicial autorizando a compensação de indébito tributário, deverá atentar para o disposto na Instrução Normativa n. 2.055/2021, que trata da restituição, da compensação, do ressarcimento e do reembolso, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A compensação de créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado está disposta a partir do art. 100 da referida Instrução Normativa, que exige prévia habilitação do crédito reconhecido judicialmente.

Após deferida a habilitação do crédito, o credor terá o prazo de 5 (cinco) anos para apresentar a declaração de compensação, nos termos do art. 106 da referida Instrução Normativa.

Se o credor não utilizar o crédito habilitado dentro do prazo fixado pela norma administrativa, perderá seu direito creditório em relação ao saldo não utilizado.

O presente artigo pretende demonstrar que essa limitação temporal estabelecida pela Receita Federal do Brasil não tem fundamento legal, não podendo ser definido por meio de norma administrativa em razão do princípio da legalidade estrita aplicada no Direito Tributário.

2. Da inconstitucionalidade do prazo estabelecido no art. 106 da Instrução Normativa RFB n. 2055/2021

2.1. Dos requisitos para compensação tributária

A compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário admitida pelo Código Tributário Nacional.

O Código Civil traz a definição de compensação em seu art. 368, nos seguintes termos: “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.

Examinando o artigo supracitado, Paulo de Barros Carvalho ensina que são quatro os requisitos necessários à compensação: (a) reciprocidade das obrigações; (b) liquidez das dívidas; (c) exigibilidade das prestações; e (d) fungibilidade das coisas devidas¹.

¹ *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 538-539.

Regina Helena Costa ensina que a compensação é um autêntico “encontro de contas”, viabilizador da extinção de um ou mais vínculos obrigacionais entre os mesmos sujeitos².

Há de se ressaltar que o Código Tributário Nacional estabelece alguns requisitos para a compensação tributária, a saber: (i) que haja lei estipulando as condições e garantias; e (ii) em caso judicial, que haja o trânsito em julgado.

Conforme leciona José Eduardo Soares de Melo, a lei que instituir o regime de compensação não pode estabelecer condições e restrições que acabem inviabilizando ou inibindo a plena e integral compensação, como limitar a compensação unicamente ao valor do imposto sem os acréscimos de multa e juros porventura recolhidos indevidamente³.

Leandro Paulsen explica que cada ente político pode estabelecer as condições e os limites para a compensação mediante a edição de lei:

“A lei autorizadora a que refere o art. 170 do CTN será federal, estadual ou municipal, cada qual podendo autorizar a compensação com os tributos do respectivo ente político. É importante desde já destacar que o legislador pode estabelecer *condições e limites* para a compensação. Ademais, tratando-se de um instrumento para a extinção de créditos tributários relativos aos tributos efetivamente devidos, *aplica-se a lei vigente por ocasião do exercício da compensação* pelo titular do direito ao ressarcimento. No âmbito federal, há leis autorizando compensação pelo Fisco (de ofício) e pelo contribuinte.”⁴

No âmbito federal, a União editou a Lei n. 9.430/1996 para dispor sobre a compensação de crédito tributário federal, inclusive os créditos decorrentes de decisões judiciais com trânsito em julgado, passível de restituição ou de ressarcimento.

A norma em referência traz, dentre outras, as seguintes condições:

- i) a necessidade de entrega de declaração pelo sujeito passivo;
- ii) algumas vedações;
- iii) o prazo para homologação da compensação de 5 (cinco) anos;
- iv) a constituição de confissão de dívida;
- v) a intimação do sujeito passivo para pagar o débito compensação ou apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação;
- vi) possibilidade de interpor recurso ao Conselho de Contribuintes; e
- vii) aplicação de multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação não homologada, salvo em caso de falsidade da declaração.

² *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, *e-book*.

³ *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 376.

⁴ *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, *e-book*.

Portanto, verifica-se a previsibilidade legal para a utilização da compensação tributária no âmbito federal, devendo, no entanto, o sujeito passivo atentar para os requisitos previstos na legislação federal para sua aceitação.

2.2. Dos prazos legais estabelecidos para a compensação tributária

Os prazos estabelecidos pela legislação federal a respeito da compensação tributária são os seguintes:

- i) 5 (cinco) anos para a autoridade fiscal homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei n. 9.430/1996; e
- ii) 30 (trinta) dias para efetuar o pagamento ou apresentar manifestação de inconformidade quando não for homologada a compensação, nos termos do art. 74, § 7º, da Lei n. 9.430/1996.

O Código Tributário Nacional não fixou nenhum prazo para a compensação tributária, dispondo unicamente que a lei poderá estabelecer condições e garantias para sua admissão.

Hugo de Brito Machado Segundo leciona que quando a autoridade recusar a homologação, deverá conceder prazo para efetuar o pagamento ou apresentar manifestação de inconformidade contendo os argumentos para modificar a decisão administrativa:

“Caso a autoridade não concorde com a compensação efetuada, deverá recusar-se a homologá-la, comunicando ao sujeito passivo a sua decisão, e dando-lhe prazo para efetuar o pagamento das quantias que teriam sido extintas pela compensação. O sujeito passivo poderá, então, apresentar ‘manifestação de inconformidade’, a qual será processada nos termos do processo administrativo fiscal disciplinado pelo Decreto nº 70.235/72, tendo o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário correspondente, nos termos do art. 151, III, do CTN (Lei nº 9.430, art. 74, § 11).”⁵

Como se pode verificar, os únicos prazos fixados pela legislação federal dizem respeito à homologação da declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo e à apresentação de manifestação de inconformidade contra a decisão que indeferiu a compensação.

2.3. Do prazo ilegal estabelecido pela Receita Federal para a compensação tributária

A Instrução Normativa n. 2.055/2021, que dispõe sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, *fixou um prazo que não está previsto na Lei n. 9.430/1996*, qual

⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, e-book.

seja, o prazo de 5 (cinco) anos para o sujeito passivo apresentar a declaração de compensação, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial.

A Receita Federal do Brasil sustenta que o prazo para exercer seu direito perante a Fazenda não pode ser indeterminado, pois o sistema tributário não admite direitos imprescritíveis. O órgão fazendário cita como fundamento a Súmula n. 150 do Supremo Tribunal Federal que adotou como “prescrição da execução” o mesmo prazo da “prescrição da ação”⁶.

O Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014, esclarece que a legislação tributária não definiu prazo prescricional para utilização do crédito habilitado, cabendo então ao intérprete utilizar a “analogia” para a definição desse prazo prescricional a fim de não haver imprescritibilidade do direito do sujeito passivo:

“6.3. Na segunda⁷, entretanto, não há prazo expresso na legislação. O prazo do art. 168 do CTN (ou do art. 169, a depender do caso) é o prazo para interpor a ação judicial. O que se analisa aqui é o prazo prescricional após a ação judicial que gera um crédito decorrente de tributo federal em favor de um contribuinte, vale dizer, o prazo prescricional para extinguir o débito do Fisco. Não há que se falar em extinção de crédito tributário ou anulação de ação condenatória de que trata o art. 168 do CTN. Entretanto, como a lei que disciplinou a forma de compensação de créditos decorrente de ação judicial (art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996) não dispôs sobre essa contagem (assim como fez com o prazo para homologação de cinco anos da DCOMP), cabe ao intérprete fazê-lo.

7. A tese de imprescritibilidade não pode prevalecer. Em prol da segurança jurídica, no direito tributário e processual tributário sempre há prazos extintivos para realizar um direito, pretensão ou ação, seja por parte do contribuinte, seja por parte da Administração Pública. A tese de imprescritibilidade estaria eivada de inconstitucionalidade, tendo em vista que a Constituição Federal traz expressamente os escassos casos em que ela ocorre.

8. Resta, portanto, com fulcro no inciso I do art. 108 do CTN, utilizar a analogia. Existem duas opções: aplicação do art. 168 do CTN ou do Decreto nº 20.910, de 1932.”⁸

⁶ Solução de Consulta n. 382 – Cosit, de 26 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=61556&visao=anotado>. Acesso em: 17 jan. 2023.

⁷ Quando há declaração de compensação em que o reconhecimento do crédito do contribuinte deu-se na via judicial.

⁸ Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59600#:~:text=O%20prazo%20para%20a%20compensa%C3%A7%C3%A3o,da%20desist%C3%Aancia%20de%20sua%20execu%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 17 jan. 2023.

É importante destacar, ainda, que a Receita Federal firmou entendimento de que decisões judiciais que reconhecem indébito tributário não podem ser objeto de pedido administrativo de restituição, pois isso violaria a ordem de pagamento estabelecida no art. 100 da Constituição Federal⁹.

Ou seja, se o sujeito passivo não conseguir utilizar o crédito dentro do prazo de 5 (cinco) anos após o deferimento da habilitação, não poderá requerer a restituição do saldo remanescente por causa da ordem estabelecida pela Constituição Federal.

Assim, de acordo com a Instrução Normativa em referência, após o deferimento do pedido de habilitação do crédito judicial, o sujeito passivo deverá utilizar integralmente o crédito dentro do prazo de 5 (cinco) anos, sob pena de prescrição.

Ocorre que, não raras vezes, o sujeito passivo possui outros créditos decorrentes de tributos sujeitos ao princípio da não cumulatividade (e até incentivos fiscais), não conseguindo utilizar todo o crédito reconhecido judicialmente dentro do prazo de 5 (cinco) anos.

Certo é que a legislação federal não dispôs – como já reconhecido pela própria Receita Federal no Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014 – de um prazo para a utilização do crédito previamente habilitado junto à Receita Federal.

E de acordo com o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, somente a Lei Complementar pode estabelecer normas que tratam de *prescrição*, vedando, portanto, que essa matéria seja veiculada por qualquer outro meio normativo, principalmente, por meio de Instrução Normativa do próprio órgão arrecadador. Trata-se de atendimento ao *princípio da legalidade estrita*.

A Instrução Normativa deve observar os ditames da lei, não podendo dispor sobre matéria que deva ser disciplinada exclusivamente por meio de lei.

Roque Antonio Carrazza explica que o regulamento da lei por meio de portarias, instruções, circulares, pareceres normativos e atos administrativos em geral não pode interferir na liberdade e na propriedade dos contribuintes, devendo a Fazenda Pública agir tão somente com base em previsão legal (nunca regulamentar)¹⁰. Ensina, ainda, que se a lei tributária for omissa, suas lacunas não poderão ser supridas por regulamento¹¹.

⁹ Solução de Consulta Cosit n. 239, de 19 de agosto de 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103167&visao=anotado>. Acesso em: 17 jan. 2023.

¹⁰ *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed., rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 109/2021. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 317.

¹¹ *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed., rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 109/2021. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 316.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim leciona que as instruções normativas tendem a esmiudar o mandamento abstrato da lei ou do decreto, com o fim de explicitar a correta compreensão e aplicação da norma legal ou regulamentar¹².

A ausência legal de prazo prescricional para a utilização do crédito habilitado para a compensação não é fundamento válido para manter o entendimento da Receita Federal, pois não pode o órgão arrecadador substituir o Congresso Nacional, que é competente para editar a Lei Complementar.

A aplicação da “analogia” – utilizada pela autoridade administrativa para criação do prazo prescricional do crédito habilitado – possui aplicação restrita em matéria tributária, pois vigora em Direito Tributário o *princípio da legalidade estrita*.

Eduardo Sabbag adverte que:

“Em Direito Tributário, só se admite a possibilidade da analogia *in favorem* ou ‘analogia no campo do direito tributário formal ou procedimental’, ou seja, não se aplica em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, componentes taxativos da lei, sob pena de ferir o princípio da legalidade tributária.”¹³

Infere-se que a autoridade fiscal não poderia “criar” por meio de Instrução Normativa o prazo prescricional do crédito habilitado, incorrendo em violação ao comando constitucional que exige a edição de Lei Complementar para dispor sobre a prescrição.

Com efeito, a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região já decidiu que o art. 168 do Código Tributário Nacional e o art. 74 da Lei n. 9.430/1996 não discriminam a situação em que haja saldo parcial favorável ao contribuinte após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, deixando a Instrução Normativa de ter caráter meramente regulamentar:

“*Tributário. Compensação. Direito creditório. Reconhecimento judicial. Prazo quinquenal. Art. 168 do CTN. Art. 74, § 14, da Lei 9.430/96. IN RFB 1.717/17. Habilitação. Utilização parcial dos créditos. Projeção no tempo.*

1. Argumenta a apelante que o prazo quinquenal para restituição, previsto pelo art. 168 do CTN, aplica-se à utilização da *integralidade dos créditos*, iniciado da data do trânsito em julgado da decisão judicial que os reconheceu, meramente suspenso quando do pedido de habilitação até a ciência da decisão administrativa, nos termos do art. 4º do Decreto 20.910/32.

2. Os art. 168 do CTN e art. 74 da Lei 9.430/96 não discriminam a situação em que, formulado Pedido de Compensação dentro do prazo de cinco anos após o trânsito em julgado da sentença, haja ainda saldo parcial favorável ao contribuinte. Desse modo, o disposto pela Instrução Normativa desbordaria seu caráter meramente regulamentar.

¹² *Manual de direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

¹³ SABBAG, Eduardo. *Código Tributário Nacional comentado*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

3. Inclina-se o C. Superior Tribunal de Justiça para o entendimento de que basta a formulação dos Pedido de Habilitação e Pedido de Compensação – mesmo o último relativo à fração dos créditos – dentro do quinquênio, abrindo-se a possibilidade de posterior utilização do restante após cinco anos do trânsito em julgado da sentença que reconheceu os créditos. Desse modo, impõe-se a manutenção da sentença.

4. Apelo improvido.” (Ap./ReeNec n. 5002120-41.2020.4.03.6100, Rel. Des. Fed. Marcelo Saraiva, 4ª Turma, DJ 07.11.2022)

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça tem pacificado o entendimento de que o prazo quinquenal previsto na legislação tributária é para pleitear o direito (compensação), e não para utilizá-lo integralmente, conforme julgados abaixo:

“Tributário. 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).

3. Desse modo, considerando que as decisões judiciais que garantiram os créditos transitaram em julgado no ano de 2001, e os requerimentos de compensação foram realizados a partir de 2004, tem-se que o pedido de habilitação de créditos remanescentes efetuado em 2008 não foi alcançado pela prescrição.

4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, não provido.” (REsp n. 1.469.954/PR, Rel. Min. Og Fernandes, 2ª Turma, DJ 18.08.2015)

“Tributário. Compensação. 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 do STJ assenta que o prazo 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 de cinco anos. Portanto, dispõe a contribuinte de cinco anos para iniciar a compensação, contados do trânsito em julgado da decisão judicial que reconheceu o direito ao crédito.

3. *‘É correto dizer que o prazo do art. 168, caput, do CTN é para pleitear a compensação, e não para realizá-la integralmente’* (REsp 1.480.602/PR, Rel. Ministro

Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/10/2014, DJe 31/10/2014). Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp n. 1.469.926/PR, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, *DJ* 07.04.2015)

Mostra-se, a nosso ver, acertada a decisão do Poder Judiciário, pois o art. 168 do Código Tributário Nacional trata, especificamente, do direito de pleitear a restituição do indébito tributário, que é aplicável unicamente ao pedido de habilitação do crédito judicial.

A meu ver, o art. 106 da Instrução Normativa n. 2.055/2021, que fixou o prazo de 5 (cinco) anos para o sujeito passivo apresentar a declaração de compensação, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial, não possui fundamento de validade na legislação tributária, padecendo de ilegalidade.

Portanto, a Receita Federal não tem competência constitucional para fixar o prazo prescricional para utilização do crédito previamente habilitado, devendo esse regramento ser feito por meio de Lei Complementar.

3. Conclusões

A compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, mas depende de edição de lei pelo ente político estabelecendo as condições e restrições.

No âmbito federal, a União editou a Lei n. 9.430/1996, que dispõe sobre a compensação de crédito tributário federal, inclusive os créditos decorrentes de decisões judiciais com trânsito em julgado, passível de restituição ou de ressarcimento.

A Receita Federal, por seu turno, editou a Instrução Normativa n. 2.055/2021, que dispõe sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, fixando o prazo de 5 (cinco) anos para o sujeito passivo apresentar a declaração de compensação, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial.

Esse prazo fixado pela Receita Federal tem como fundamento a imprescritibilidade do direito creditório após o deferimento do pedido de habilitação, utilizando-se a “analogia” prevista no Código Tributário Nacional.

Contudo, pela prevalência do princípio da legalidade estrita em matéria tributária, bem como previsão do art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, a prescrição deve ser veiculada por meio de Lei Complementar.

Destarte, o prazo estabelecido na Instrução Normativa em referência padece de inconstitucionalidade, na medida em que a prescrição deve ser estabelecida por meio de Lei Complementar, em atendimento ao princípio da legalidade estrita.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966.
- BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 dez. 1996.
- BRASIL. Receita Federal. Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59600#:~:text=O%20prazo%20para%20a%20compensa%C3%A7%C3%A3o,da%20desist%C3%Aancia%20de%20sua%20execu%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 17 jan. 2023.
- BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta n. 382 – Cosit, de 26 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=61556&visao=anotado>. Acesso em: 17 jan. 2023.
- BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta Cosit n. 239, de 19 de agosto de 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103167&visao=anotado>. Acesso em: 17 jan. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp n. 1.469.926/PR, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, *DJ* 07.04.2015.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. STJ, REsp n. 1.469.954/PR, Rel. Min. Og Fernandes, 2ª Turma, *DJ* 18.08.2015.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Ap./ReeNec n. 5002120-41.2020.4.03.6100, Rel. Des. Fed. Marcelo Saraiva, 4ª Turma, *DJ* 07.11.2022.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed., rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 109/2021. São Paulo: Malheiros, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- MACHADO Segundo, Hugo de Brito Machado. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- SABBAG, Eduardo. *Código Tributário Nacional comentado*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.