

## Regras de interpretação e integração da Legislação Tributária: complexidade dos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional

*Rafaella Vale*<sup>1</sup>

### RESUMO

O intuito dessa resenha é chamar a atenção dos leitores, de forma clara e objetiva, para do tema previsto no Capítulo IV do Título 1 do Código Tributário Nacional, qual seja, a Interpretação e Integração da Legislação Tributária. Para tanto, pretende-se esclarecer as principais dúvidas acerca da interpretação dos artigos 107 a 112, que serão abordados individualmente.

Cumprir informar, desde já, que o tema escolhido gera controvérsia no universo acadêmico, doutrinário e jurisprudencial.

**Palavras chaves:** Integração. Interpretação. Legislação tributária.

### INTRODUÇÃO

Como explicitado no título, o estudo da interpretação e integração da Legislação tributária deve ser feito a partir da análise dos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional, doravante chamado CTN.

Tendo em vista que cada artigo por si só resultaria em resenhas individuais o presente trabalho não tem a pretensão de esgotar o tema. O ob-

---

<sup>1</sup> Advogada e Consultora de Direito Tributário e Direito Econômico – Professora de Direito Tributário e Econômico de diversos Cursos Jurídicos – Palestrante de “Semana Jurídica” em diversas Universidades do Brasil. Co-autora do livro Manual de Dicas para o MP Estadual e Federal da Editora Saraiva. Graduada pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) – Faculdade Nacional de Direito). Pós-graduada em Direito e Processo do Tributário pela Universidade Candido Mendes (UCAM) - Especialista em Direito Tributário pelo Curso CEJ/RJ - Especialista em Tributos Indiretos pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ) - Especialista em Direito Econômico. tributariocomrafaellavale@hotmail.com www.tributariocomrafaellavale.com

jetivo aqui perquerido é esclarecer ao leitor os principais aspectos contidos no Capítulo IV do Título do CTN (art. 107 a art. 112), bem como aguçar o interesse do mesmo a levantar questionamentos próprios acerca desse tema tão rico e tão importante para o âmbito do Direito Tributário.

Ao analisar a expressão interpretação da lei verifica-se que se trata de um árduo trabalho de investigação, cujo objetivo verdadeiro é entender o sentido e significado da lei. É preciso decifrar o que pensou o legislador ao elaborar a lei, buscando seus motivos e suas razões. Pode-se dizer, sem receio, que a interpretação da legislação visa traduzir de forma conclusiva o raciocínio posto pelo legislador na norma.

Interpretação da legislação tributária não se confunde com integração da legislação tributária, embora uma possa complementar a outra. A integração da legislação visa possibilitar ao Magistrado ou Autoridade Fiscal utilizar determinados mecanismos para decidir o conflito quando não há previsão legal para o fato praticado.

Como nenhum fato ocorrido na prática pode estar fora da previsão legal, a Integração da Legislação Tributária tem por objetivo conceder à autoridade, na falta de disposição legal expressa, a possibilidade de utilização da analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito público e equidade para resolver lides.

O presente artigo visa apresentar ao leitor nuances da interpretação e integração legislação tributária através de breve análise e comentários aos artigos 107 a 112 do CTN.

## HERMENÊUTICA

Segundo Aliomar Baleeiro, o processo hermenêutico de interpretação das leis é “a arte de extrair do texto abstrato, geral e necessariamente conciso, tudo quanto nele se contem, para os fins visados pelo legislador”.<sup>2</sup>

Vale mencionar, ainda que de forma sucinta, o significado de Interpretação da Lei para Karl Engisch, Karls Larenz e Ruy Barbosa Nogueira, respectivamente:

A tarefa da interpretação é fornecer ao jurista o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed, Rio de Janeiro:FORENSE, 1974, 606p

<sup>3</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 7 ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 126

Trata-se de mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido do texto que se lhe torna problemático.<sup>4</sup>

Para conhecer, cumprir ou bem aplicar a lei, é preciso captar seu verdadeiro significado e alcance: interpretá-la<sup>5</sup>.

Embora o art. 107 do Código disponha que “a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”, o CTN aborda poucas regras específicas de interpretação da legislação tributária. Por outro lado, a interpretação da legislação tributária é tratada de forma mais completa.

Como citado, e ainda adotando os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, a interpretação legislativa é um dos objetos da **hermenêutica jurídica**. Assim, desponta definir hermenêutica jurídica como uma ciência cujo objetivo é o estudo sistematizado dos processos de interpretação, integração e aplicação do Direito.

## INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - ARTIGO 107 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

De pronto percebe-se que artigo 107, do CTN<sup>6</sup>, dispõe sobre interpretação da “legislação tributária” sendo certo que a expressão em comento corresponde a todas as **normas** fiscais, conforme ensina o artigo 96 deste códex<sup>7</sup>, não se limitando somente às **leis** fiscais.

Nota-se que na parte final do artigo 107 do CTN o legislador propositalmente escolheu o termo “conforme o disposto neste Capítulo”, ou seja, a legislação tributária deve ocorrer estritamente com base no códex. O artigo ora abordado é amplamente criticado pela melhor doutrina e pelos Tribunais Superiores, que afirmam, acertadamente, que essa parte final não pode ser interpretada literalmente.

Não há como negar que as regras contidas no CTN são insuficientes para tratar de matéria atinente à interpretação da legislação tributária. Tampouco a atividade hermenêutica pode ser desenvolvida sem considerar os princípios gerais de direito não escritos.

4 LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 439

5 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 86.

6 Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

7 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.

De uma maneira geral as normas jurídicas apresentam imprecisões técnicas e ambiguidade. Isso porque muitas vezes o legislador ao tentar adequar sua intenção à linguagem escrita comete equívocos técnicos. Por tal motivo urge a necessidade de interpretação das normas jurídicas.

Posto isso, conclui-se que aplicação do CTN deve ser integrada não só aos métodos de interpretação utilizados nos demais ramos do direito (*gramatical, histórico, sistemático e teológico*)<sup>8</sup>, mas também aos dispositivos previstos na Constituição Federal.<sup>9</sup>

Hugo de Brito Machado entende que, “sendo possível mais de uma interpretação razoável, ajustada ao elemento sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal, sendo inadequado o entendimento de que só deve existir, no dispositivo, o método literal”.<sup>10</sup>

## INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - ARTIGO 108 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Da leitura do artigo 108<sup>11</sup> extrai-se que se não há lei no caso concreto deve-se observar, sucessivamente, os incisos dispostos, atentando para as exceções previstas nos parágrafos.

Melhor dizendo, dispõe o art. 108, expressamente, que “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público, a equidade.”

8 Basicamente, as formas de interpretação da legislação tributária são: (i) literal que se caracteriza pela análise pela ideia da lei e não do legislador; (ii) histórico que verifica os motivos inspiradores de sua edição; (iii) lógico-sistemático quando é verificado o sistema como um todo; (iv) teleológico que considera a finalidade da lei.

Mas não é só. A interpretação da legislação tributária gera efeitos, cuja classificação se dá da seguinte forma (i) extensiva quando o legislador diz mais do que deveria ou queria dizer; (ii) restritiva quando o legislador diz menos do que poderia dizer; (iii) declarativa quando o legislador usa as palavras necessárias ao bom entendimento do texto legal, sem exageros ou contenções, como exemplo cita-se o Artigo 111 do CTN, que dispõe que a legislação tributária que trate sobre suspensão e exclusão do crédito tributário, outorga de isenção, e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias deve ser interpretada literalmente, fielmente, sem margem para qualquer tipo de interpretação.

9 Ensinamento de Ricardo Lobo Torres em *Curso de direito financeiro e tributário*, 12. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

10 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed., São Paulo: Malheiros, p. 113.

11 Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Como alertado supra o codex determinou uma ordem aos métodos de integração da legislação tributária, contrariamente ao que ocorre no Direito Civil, mais especificamente o exposto na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB). Nesta última, a decisão judicial, em caso de lei omissa, pode ser abrangente no que tange aos métodos de preenchimento de lacunas pelo juiz. Não há hierarquia a ser seguida. De acordo com a LINDB, o Magistrado pode utilizar-se da analogia, dos costumes e dos princípios gerais de direito na ordem que achar mais conveniente para solução da lide, diferentemente do que dispõe o artigo 108 do CTN, cuja ordem sucessiva é obrigatória.

### **Analogia e Equidade como formas de Integração da Legislação Tributária**

Pode-se definir analogia com a seguinte expressão romana: *ubi eadem ratio, eadem jus*, que significa que onde reside a mesma razão, reside o mesmo direito.

Como e quando a autoridade usará a Analogia para solucionar conflitos?

Inicialmente, verifica-se se situação fática não está prevista em lei. Caso não esteja resta demonstrado tratar-se de um caso de lacuna do direito. Em seguida, a autoridade deve buscar a solução do conflito em uma situação semelhante (a mais semelhante possível).

Não se pode confundir “analogia” com interpretação extensiva. Primeiramente, na analogia o que ocorre é a integração da legislação tributária mediante a aplicação da lei à situação de fato (concreta) nela não prevista quando tal situação se assemelha àquela a qual a lei se refere expressamente, como explanado anteriormente. Por outro lado, na interpretação extensiva não há integração tributária, pois se trabalha dentro dos limites de duas incidências, conforme entendimento de Leandro Paulsen<sup>12</sup>.

Mais, o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei, sob pena de afrontar o princípio da legalidade. O legislador teve o cuidado de impor limites à própria integração analógica, é o que se chama de vedação à analogia extensiva.

A equidade nada mais é do que uma forma que legislador dispôs para garantir a suavização da aplicação da norma, abrandando os rigores da Lei.

---

12 PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário e Código Tributário a lus da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2013.

Vale lembrar da famosa comparação feita por Aristóteles ao definir Equidade para o mundo jurídico. O filósofo a comparou a uma régua de chumbo, material maleável, que se ajustava às irregularidades das superfícies mais sinuosas, elevando a precisão da medida: “A régua se adapta a forma da pedra e não é rígida, exatamente como decreto se adapta aos fatos”, Aristóteles.

É nítido observar que o CTN acolheu a “teoria das lacunas”, dando à autoridade competente (para aplicar a legislação tributária) competência para deixar de aplicar normas genéricas em face da ausência de norma específica.

No que se refere à equidade, para Aliomar Baleeiro ela é a mitigação do rigor da lei visando sua adequação ao caso concreto, utilizando-se o critério de “justiça ao caso concreto”, por meio do qual o aplicador é guiado pelo “senso geral de justiça”<sup>13</sup>.

Conforme leciona Luciano Amaro, “a equidade, portanto, corrige as injustiças a que a aplicação rigorosa e inflexível da lei escrita poderia levar”.<sup>14</sup>

Assim, o legislador ao utilizar o vocábulo “equidade no § 2º do art. 108 demonstrou sentido de suavização e benevolência na aplicação do Direito.

Continuando, “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, assim como “emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

Da mesma forma que a analogia foi limitada pelo parágrafo primeiro do art. 108 do CTN, semelhante situação ocorreu no caso da equidade.

Essa preocupação do legislador se deu justamente pelo significado da utilização da equidade como modo de integração da legislação tributária. Foi explicado supra que a equidade visa abrandar os rigores da lei. Contudo, se limites não fossem estabelecidos o caos poderia sobressair.

Assim, essa prevenção contida no parágrafo segundo do art. 108 do CTN visa prevenir situações nas quais a aplicação da norma para cobrança de um tributo possa ser afastada pela autoridade competente, que, por sua vez estaria criando uma verdadeira regra de não incidência tributária sem previsão legal.

<sup>13</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. Os limites da integração no direito tributário. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 56, p. 96, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

<sup>14</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 216.

### **Princípios gerais como meio de integração da legislação tributária**

Os princípios tributários são frequentemente utilizados para solucionar conflitos. Muitos destes princípios estão expressamente previstos na CRFB/88 como, por exemplo, legalidade, reserva legal, capacidade contributiva, isonomia, irretroatividade, anterioridade, anterioridade nonagesimal, transparência, uniformidade geográfica, não limitação ao tráfego de pessoas, não confisco, dentre outros. Há também alguns princípios implícitos que são tidos pela doutrina como a base do Direito Tributário (tipicidade tributária, *non olet*, responsabilidade fiscal, proporcionalidade, federalismo, simetria).

Sabe-se que o Direito Tributário é espécie do gênero Direito Público. Assim sendo, a aplicação de princípios do Direito Público não é surpresa para a seara tributária. Esses princípios estão espalhados em outras espécies de Direito Público, tais como constitucional, penal, administrativo e processual, etc. Dentre esses princípios cita-se: publicidade, moralidade, segurança jurídica, contraditório, ampla defesa, devido processo legal, etc.

Vale ressaltar que para os modernos doutrinadores a dicotomia Direito Público e Direito Privado resta ultrapassada.

### **DEFINIÇÃO E EFEITOS – ANÁLISE DOS ARTIGOS 109 E 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Já o artigo 109 estabelece que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributário”. Tal artigo também é objeto de posições controversas tanto na doutrina quanto nos Tribunais Pátrios.

Para Hugo de Brito Machado, os princípios gerais de direito privado utilizam, para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas do próprio direito privado, mas não para definição dos efeitos tributários com eles relacionados.<sup>15</sup>

---

15 Obra já citada

Percebe-se, assim, que o disposto neste artigo comprova a verdadeira relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado (Civil e Comercial), sendo válido o entrelace entre seus princípios.

Para a doutrina majoritária, o dispositivo se refere aos “princípios gerais de direito privado” e não as “leis” de direito privado, sendo certo que os “princípios” do direito privado não se aplicam para a determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do direito civil.

Luciano Amaro, interpretando o artigo em comento, afirma que “não se nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado (p. ex., pode a lei dar, para fins tributário, à doação, ao aporte na integralização de capital etc., os mesmos efeitos da compra e venda). Mas é a lei tributária que deve dá-los, e não o intérprete. Não há razão para supor que o legislador tributário, quando mencione, por exemplo, o negócio de compra e venda de imóvel, ignore a existência da promessa de compra e venda, da cessão de direitos de promitente comprador, do aporte de capital etc. Se ele quiser atingir também algum desses outros negócios jurídicos, basta que o faça expressamente, seguindo, aliás, o exemplo da própria Constituição, que, ao estatuir a competência tributária sobre a transmissão de imóveis, refere expressamente a cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, III). Aliás, essa é a prática de nosso legislador ordinário do imposto de renda, quando prevê a tributação do ganho de capital na venda de bens e na realização de outros contratos que têm o mesmo conteúdo econômico. Mas esses outros contratos são atingidos não por terem igual conteúdo econômico, e sim porque a lei lhes conferiu igual tratamento jurídico”.<sup>16</sup>

Por outro lado, o disposto no artigo 110 do CTN, no sentido de que, “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” é desnecessário, conforme posicionamento da melhor doutrina.

Ora, como pode a norma infraconstitucional definir regras de competência tributária? Não é possível ignorar a superioridade hierárquica do

---

16 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

texto constitucional em relação às demais leis. Os conceitos utilizados na CRFB/88 para definir competência tributária (aptidão por meio de lei para criar tributos) devem ser observados em todas as situações. Dessa forma, não cabe à norma infraconstitucional definir regras nessa matéria.<sup>17</sup>

Vale dizer que a outorga de competência não pode ser aumentada pelo legislador infraconstitucional nos institutos, conceitos e formas previstos na CRFB/88. Esse é o entendimento da Suprema Corte:

Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra e venda, de importação o que não é importação, de renda o que não é renda, ruidaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição. (STF – RE 150.764-1)

## ARTIGOS 111 E 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

No que se refere ao artigo 111 do CTN, que define expressamente que a legislação tributária deve ser interpretada literalmente quando dispuser sobre “suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”, cabe tecer algumas observações. A doutrina critica esse artigo, especialmente o *caput*, por dispor que interpretação da legislação tributária deve ser literal.

Destaca-se que a interpretação literal é uma primeira aproximação do intérprete ao texto, sendo uma espécie precária se comparada com outras técnicas que consideram o sistema jurídico como um todo (interpretação sistemática) ou que busca a finalidade da norma (interpretação teleológica), por exemplo.<sup>18</sup>

Para grande parte dos doutrinadores, o intérprete pode e deve utilizar todo e qualquer método de interpretação, sendo vedado, contudo, a utilização de métodos de integração (Art. 108 do CTN). Ou seja, de acordo com a doutrina majoritária, deve-se interpretar o ordenamento jurídico como uno, mas não é possível a utilização da analogia, dos princípios do direito e da equidade, de um caso não previsto no texto legal, para tratar de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias.

---

<sup>17</sup> Conforme lições de Hugo de Brito Machado, adotadas nessa resenha.

<sup>18</sup> Conceitos esclarecidos anteriormente.

Deve-se esclarecer a diferença entre “interpretação restritiva” e “interpretação literal”. No caso da “interpretação restritiva” há, entre duas possibilidades de interpretação, uma mais ampla e uma mais restrita, sendo certo que se deve optar pela mais restrita, ainda que o texto legal permita concluir de forma diversa. Já no caso da “interpretação literal” são utilizadas as possibilidades de sentido das palavras do texto legal podendo haver um resultado mais amplo ou restrito. Ou seja, a “interpretação literal” significa a interpretação conforme o significado gramatical da palavra que integra o texto.<sup>19</sup>

Conclui-se que, na posição de Hugo de Brito Machado, a disposição do artigo 111 do CTN “há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade”.<sup>20</sup> Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CÂMBIO NAS IMPORTAÇÕES. DECRETO-LEI N. 2.434, DE 19 DE MAIO DE 1988, ARTIGO. 6. A isenção tributária, como o poder de tributar, decorre do *jus imperii* estatal. Desde que observadas as regras pertinentes da Constituição Federal, pode a lei estabelecer critérios para o auferimento da isenção, como no caso *in judicio*. **O real escopo do artigo 111 do CTN não é o de impor a interpretação apenas literal – a rigor impossível – mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma isentiva.** Recurso provido, por unanimidade. (Resp 14.400/SP, 1ªT., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 20-11-1991).

Já da leitura do artigo 112 do CTN, nota-se que prevalece o princípio do direito penal de que *in dubio pro reu* (na dúvida, em favor do réu). Ou seja, o texto elaborado pelo legislador é pró-infrator. Trata-se da “retroatividade benigna ou benéfica”, atinente à “dúvida” quanto à lei, ao fato, ou ao seu autor, cabendo a interpretação mais favorável.

Essa interpretação de “maneira mais favorável ao acusado” só pode ser aplicada em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Nesse sentido:

<sup>19</sup> Conforme entendimento de Hugo de Brito Machado, adotado nesse tema.

<sup>20</sup> Hugo de Brito Machado, obra já citada.

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL [...] 3. Em matéria de juros, não se aplica a legislação mais benéfica ao contribuinte porque **não estão em discussão as hipóteses do art. 112 do CTN**. [...] (Resp 294.740/SC, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 09-04-2002)

Para concluir, de acordo com Ruy Barbosa Nogueira<sup>21</sup> “a equanimidade destas disposições (contidas no art. 112 do CTN) está de acordo com princípios modernos de que a dúvida afasta o agravo. São princípios de respeito ao ser humano”.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 126.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 481.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário e Código Tributário a lus da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2013.
- SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. Os limites da integração no direito tributário. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 56, p. 96, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.



---

21 Obra já citada.