**SEGURANÇA JURÍDICA E O IDEAL DE JUSTIÇA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: POSSIBILIDADES E LIMITES[[1]](#footnote-1)**

Sinara da Silva Souza Chaves[[2]](#footnote-2)

Tayane Miranda Barbosa[[3]](#footnote-3)

Antônio de Moraes Gaspar[[4]](#footnote-4)

**SUMÁRIO**: Introdução. 1 O Código Tributário Nacional suas especificações 2. A interpretação e integração: meio de superação de lacunas no Código Tributário Nacional3. Segurança jurídica *versu*s ideal de justiça no código tributário nacional**.** Considerações Finais. Referências.

**RESUMO**

Diante da complexa e dinâmica realidade social, dificilmente a produção legislativa abarcará todas as situações possíveis. Desse modo, a construção normativa é marcada por lacunas que precisam ser suprimidas com o fito de atender as demandas que se apresentam em juízo e exigem uma decisão fundamentada. Nesse sentido, o presente trabalho tem como foco analisar as lacunas em matéria tributária e as possíveis soluções de modo a assegurar tanto a segurança jurídica como também atender o ideal de justiça. Para tanto, primeiramente, será analisado o Código Tributário, destacando suas especificações. Em seguida, será contemplada a interpretação e integração como meio de superação de lacunas do Código Tributário Nacional. Por fim, será tratada sobre a exigência da segurança jurídica juntamente com o ideal de justiça em matéria tributária, destacando as limitações e possibilidades de alcançar esse equilíbrio.

**PALAVRAS-CHAVES**: Lacunas. Segurança jurídica. Ideal de Justiça.

**1 INTRODUÇÃO**

O cotidiano dos cidadãos é marcado por regras e princípios estabelecidos pela Constituição Federal, que tem como objetivo organizar administrativamente, politicamente e financeiramente o Estado.

Considerando que a arrecadação de tributos é uma imposição constitucional, sendo dever de todos colaborarem na arrecadação de fundos tributários, por essa via, é exigido o seu cumprimento. Caso contrário, são impostas sanções ao indivíduo que desrespeitar tal norma, uma vez que é o cidadão que é o gerador da funcionalidade do Estado por meio dos tributos.

De modo mais específico, o Direito Tributário contempla às leis reguladoras da arrecadação de tributos, de fiscalização, regulamentação das relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o contribuinte. Dessa maneira, essa discussão é importante para a sociedade, visto ser o pagamento de tributos uma imposição do Estado que envolve diretamente a sociedade.

Por essa via, de é grande importância para o Direito analisar a previsão legal do uso da equidade tributária nos casos de ausência de dispositivo de comando para decidir de modo justo o caso concreto.

Para os acadêmicos do Curso de Direito, a discussão sobre as características gerais para o entendimento da norma tributária possibilita ampliar o conhecimento básico dessa matéria e aprofundar o entendimento de tópico específico da área tributária. Além de demonstrar a importância da necessidade de percepção do caso concreto na sua atuação profissional futura.

De modo mais detido, o tema da integração e especificamente da equidade é importante ser discutido por repensar a possibilidade de uso em um campo de predominância da legalidade, discussão que interessa às pesquisadoras.

No tópico inicial é preciso compreender o Código Tributário Nacional, destacando seus conceitos, características e especificidades, com o fito de embasar a temática específica dessa pesquisa. Será feito, portanto, um estudo amplo e genérico sobre a matéria tributária primeiramente.

A construção normativa é marcada por lacunas que precisam ser solucionadas na prática forense. No segundo tópico será esmiuçada a importância da atividade de interpretação e integração como modo de alcançar a solução para lacunas deixadas pelo legislador e que independente dessa carência legislativa as demandas judiciais exigem solução.

Diante das lacunas existentes no sistema normativo, a necessidade de observância da segurança jurídica é imprescindível para a credibilidade do ordenamento jurídico. Ao mesmo tempo, a exigência de conciliação com o ideal de justiça nos casos de omissão legislativa é recorrente e precisa ser analisada.

Atingir o equilíbrio entre a segurança jurídica e o ideal de justiça em situações de lacunas no Código Tributário Nacional é o foco do último tópico. Nesse sentido, as decisões judiciais precisam ser justas, seguindo os preceitos equitativos, e, ao mesmo tempo não podem desconsiderar a exigência da segurança jurídica.

**1 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUAS ESPECIFICAÇÕES**

O Estado tem o poder de exigir tributos de seus cidadãos, seguindo os moldes de um Estado Democrático de Direito. No Brasil, não é função própria do Estado exercer atividade econômica, essa incumbência é destinada ao setor privado. Isso possibilita ao Estado adquirir os recursos necessários para a manutenção da máquina pública. (MACHADO, 2010, p. 30).

O Direito Tributário na visão de Rubens Gomes de Sousa é uma ramificação do direito público que organiza a arrecadação de receitas extraída da atividade financeira do Estado em uma relação entre Estado e particulares (SOUSA *apud* MARTINS, 2009, p. 11).

Já na concepção de Paulo de Barros Carvalho, “o Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondem, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (CARVALHO, *apud* SABBAG, 2012, p. 40).

Os tributos têm como função complementar os cofres públicos para financiar as necessidades sociais. Diferentemente, o Direito Tributário tem como desempenho de sua finalidade exercer domínio do poder de tributar inerente do Estado, bem como impossibilitar exageros no poder de tributação (MACHADO, 2010, p. 57).

O Direito Tributário é um ramo autônomo em relação às demais especialidades jurídicas porque possui suas próprias regras, sendo orientados por princípios jurídicos exclusivos. No entanto, ao mesmo tempo há conexão com os demais ramos do Direito (SABBAG, 2012, p.49).

A Constituição Federal estabelece demarcações ao poder de tributar, restringindo por vez ao proveito do cidadão ou comunidade, por outro lado, entre as instituições próprias que regulamentam a tributação. As limitações do poder de tributar surgem dos princípios basilares do Direito Tributário, estabelecidos nos arts. 150, 151 e 152 da CF (SABBAG, 205, p. 20).

O poder de tributação se perfaz em uma dicotomia poder-direito, adotando uma ralação jurídica e não ao apontamento de força de comando, contudo, é um poder emanado de juridicidade, permitindo que o Estado tenha o poder de cobrar tributação, surgindo uma relação de pessoas, entre contribuinte e o Estado (SABBAG, 2012, p.57-58).

A força contribuinte estatal é dividida entre os entes federativos onde só poderão dar origem ou mesmo expandir um tributo por meio de lei (art. 150 da CF; art. 97 do CTN).

Como já mencionado há limites de tributação que se baseiam nos princípios tributários, servindo como garantias constitucionais do colaborador contra a força do Estado por impor limites na tributação (SABBAG, 2012, p. 60).

Dentre os princípios basilares do Direito Tributário, ressalta-se o princípio da legalidade e o da isonomia para melhor compreensão deste trabalho. O princípio da legalidade está previsto no art. 150, I, da CF e no art. 97 do CTN, garantindo que tanto a criação de tributos como seu aumento só se dará em virtude de lei.

No que tange ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF), impede que haja desigualdade tributária dos contribuintes, meio utilizado como garantia, barrando as ilegalidades decorridas das desigualdades de tributação, originadas das condições sociais que o cidadão-contribuinte está inserido (SABBAG, 2012, p. 138).

Para melhor compreensão do Direito Tributário é importante um estudo sobre sua vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária.

A vigência da legislação tributária é regida pelas normas do direito comum, presente no nosso ordenamento jurídico no art. 1º, caput, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Verifica-se que a maioria das leis tributárias entra em vigor na mesma data da publicação e que no ordenamento jurídico brasileiro não há repristinação, salvo se no dispositivo de uma nova lei mencionar expressamente que lei velha antes revogada, novamente terá sua eficácia (SABBAG, 2005, p. 130).

A Constituição Federal impõe a observância do princípio da anterioridade, ressaltando que os tributos só poderão ser exigidos no primeiro dia do ano seguinte àquele que foi publicada tal lei. Proíbe assim a cobrança no mesmo exercício que tenha sido publicada (MACHADO, 2010, p. 102).

No que se refere à aplicação da norma tributária, o art. 105 do CTN especifica que “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116”. Observando o mencionado artigo, verifica-se que a legislação tributária tem aplicação imediata, evidenciando que não atingirá fatos já ocorridos, ou seja, tornando-o irretroatível, com exceção do que dispõe o art. 106 do CTN, nos casos de lei interpretativa e lei mais benéfica.

A lei interpretativa é criada somente para clarear o que um dispositivo anterior deixou obscuro, ou seja, não tem o poder de inovação. Podendo também ser permitido retroatividade tributária quando for mais benéfica ao contribuinte (MACHADO, 2010, p. 106-108).

**2 A SUPERAÇÃO DE LACUNAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL POR MEIO DA INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO**

A elaboração de textos normativos é fruto de um processo que pode ser caracterizado pela não completude, tendo em vista ser a lei, em regra, marcada por lacunas, obscuridades, incompreensões, que terminam por dificultar a aplicação do direito e exigindo do juiz uma tomada de decisão.

As decisões judiciais resultam de um processo de interpretação do magistrado, marcadas por visões de mundo, valores, que dão sentido ao direito de diferentes formas. Hugo de Brito Machado considera que:

A cada dia que passa estamos mais convencidos que a interpretação jurídica é o conhecimento da norma, impregnado de inevitável conteúdo axiológico, e de que nenhum dos métodos, processos ou elementos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro, objetivo, capaz de evitar fundadas controvérsias (2010, p. 104) .

Percebe-se, desse modo, que o processo de elaboração normativa é, em regra, marcado pela existência de lacunas, ou obscuridades no texto da lei que exigem um esforço maior para dar sentido ao que está escrito a fim de decidir as lides que surgem rotineiramente nos tribunais.

Nesse passo, para sanar os conflitos, ainda que o texto legal não contemple ou não esclareça a situação concreta, faz-se uso do processo de interpretação e integração. Considerando que a integração é um desdobramento da interpretação e serve para supressão das lacunas.

É oportuno ressaltar que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINBD, art. 4°, licencia o magistrado diante das lacunas do texto normativo ao dispor que “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito”.

Além desse dispositivo, pode-se destacar o art. 126, do Código de Processo Civil ao definir que “o juiz não se exime de sentenciar ou despachar, alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide, caber-lhe-á aplicar as normas legais, não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito”.

Para solução de problemas dessa ordem, a utilização de estudos no campo da hermenêutica é de grande valia, de modo que é pacífico no âmbito jurídico a necessidade interpretativa na atividade forense, visto que a lei não fala por si só.

Desse modo, além da vigência e aplicação da lei, há também a utilização da interpretação, para os casos de obscuridade, em específico, como também há a integração, para situações de lacunas na legislação. Ressalte-se, para alguns doutrinadores, essa diferenciação nem tem sentido em existir, vez que a integração está inserida na interpretação, como acima apontado.

De acordo com a doutrina específica para essa discussão, são apontados diferentes métodos de interpretação das leis. Dentre os mais conhecidos, com base em Hugo de Brito Machado, pode-se destacar: o gramatical, o histórico, o sistemático, o teleológico.

O método interpretativo gramatical é utilizado quando o intérprete adentra o significado gramatical contido nos textos legais, considerando a etimologia dos vocábulos utilizados. Contudo, há que ser considerado os limites que esse método interpretativo apresenta, visto que as palavras possuem diferentes significados e, dessa maneira, pode não ser preciso, por conseguinte, ou insuficiente para sanar a obscuridade e deficiência apresentadas nos textos de lei.

No que se refere ao método interpretativo histórico, busca-se o entendimento da conjuntura na qual o texto normativo foi elaborado, com o fito de compreender o processo de construção do projeto, as emendas sofridas e discussões ocorridas durante esse percurso. Esse método é importante ser utilizado, pois permite compreender a trajetória na qual uma lei insere-se.

Outro método merecedor de destaque é o sistemático. Com base nele é possível analisar os dispositivos da lei de forma conjunta com os outros. Além disso, possibilita confrontar as regras com as demais em determinado contexto. Por fim, o método teleológico tem por foco averiguar a finalidade dos textos de lei, ou seja, buscar o sentido, o fim para qual foi elaborado o regramento.

De acordo com Eduardo Sabbag:

É sabido que o intérprete não cria, não inova, restringindo-se a clarificar o mandamento normativo. Todavia, só lhe ocorreram casos concretos para os quais não existe regra jurídica prevista, obrigando-o a preencher um campo lacunoso. Para tal intento, deverá valer-se o exegeta dos meios de “integração” da norma. (SABBAG, 2014, p. 690)

No que se refere ao Código Tributário Nacional, em especial, são apontadas soluções para as situações de lacuna no artigo 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 do direito público;

IV - a equidade

A primeira hipótese possibilita ao aplicador da lei solucionar a lacuna por meio de dispositivo legal utilizado em situações semelhantes. Com a ressalva do § 1°, no qual determina que essa analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. De modo que essa possibilidade precisa ser favorável tanto para o contribuinte como também para o fisco (MACHADO, 2010, p. 107).

Caso a analogia não seja suficiente para extirpar o problema da falta de previsão normativa, segue-se com a utilização dos princípios gerais do direito tributário dispostos no texto constitucional, tais como: princípio da capacidade contributiva, da legalidade, da isonomia, da anterioridade, da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro, da proibição do tributo com efeito de confisco, dentre outros.

Caso, ainda assim, não seja suficiente a utilização dos princípios específicos do campo tributário, recorrer-se-á aos princípios gerais do direito público que estão também dispostos no texto constitucional, como: o princípio da isonomia, da igualdade perante a lei, da irretroatividade das leis, da pessoalidade da pena e outros mais.

Ademais, se persistir a necessidade de solucionar a situação concreta por conta da lacuna normativa, depois de seguido esses passos acima destacados, utilizar-se á a equidade como solução. Quanto a esse ponto, destacar-se-á no próximo item.

**3 SEGURANÇA JURÍDICA *VERSUS* IDEAL DE JUSTIÇA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Ao discutir a matéria tributária é quase impossível deixar de pensar o princípio da legalidade. Isso ocorre pela própria evolução do Estado Democrático de Direito, vez que se exige para o ente estatal limitação do poder de tributar. Esse princípio, portanto, estrutura do Direito Tributário (SABBAG, 2014).

Por meio do art. 150, inciso I, da Constituição Federal há determinação que para exigir ou aumentar tributo não é possível sem lei para tanto. Desse modo, percebe-se a importância da segurança jurídica do contribuinte frente ao abuso de poder do Estado.

No Código Tributário Nacional, o legislador infraconstitucional especificou de modo preciso as possibilidades de atuação do aplicador diante de situações não contempladas pelo texto de lei tributária.

Para tanto, o artigo 108, juntamente com o artigo 172 dá algumas possíveis permissões para a atuação do magistrado ou do administrador no que se refere a decidir para superação de lacunas e atendimento das especificidades do caso concreto, de modo a atingir soluções justas.

Como visto no capítulo anterior, o art. 108 do Código Tributário Nacional, diante das lacunas da lei é possível sanar a omissão do legislador por meio, primeiramente, da analogia, ou dos princípios gerais do direito tributário, ou dos princípios do direito público e, por fim, da equidade.

No que se refere à equidade, pode-se compreender esse conceito com base nos ensinamentos de Eduardo Sabbag, que configura como um abrandamento do rigor da lei com a finalidade de adequar ao caso concreto. “É o ato de humanizar a aplicação da norma, utilizando-se o critério da ‘justiça ao caso concreto’, por meio do qual se permite ao aplicador pautar-se pelo ‘senso geral de justiça’” (SABBAG, 2012, p. 695).

Contudo, a previsão de justiça é limitada pelo § 2º, art. 108, do CTN, no qual “O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo”. Desse modo, pode ser questionado até que ponto de fato há realmente a preocupação com a justiça no Código Tributário Brasileiro?

No art. 172 do CTN preconiza a possibilidade de remissão tributária baseado na equidade, no entanto há impedimento de isenção de tributo baseado em equidade (SABBAG, 2005, p. 156-157).

No âmbito da tributação é imprescindível destacar o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade como sendo bases para os aplicadores do direito fazer uso para validação do ideal de justiça. Em questões tributárias, o princípio da proporcionalidade está ligado diretamente ao principio da capacidade contributiva, pois além de atender aos critérios de segurança jurídica, possibilita alcançar o ideal de justiça.

O principio da razoabilidade prescreve a interpretação das leis ao uso de soluções mais racionais, permitindo a escolha da melhor interpretação ao caso. Desse modo, o uso da proporcionalidade e da razoabilidade gerará uma contribuição justa e igualitária (MACHADO, 2010, p.126/127).

Nesse sentido, Eduardo Sabbag menciona que o principio da capacidade jurídica está relacionado com a igualdade. Acrescentando ainda que a busca do ideal de justiça aproxima da definição de equidade na tributação (SABBAG, 2012, p. 154).

Portanto, diante das lacunas existentes no sistema normativo, a necessidade de observância da segurança jurídica é imprescindível para a credibilidade do ordenamento jurídico. Ao mesmo tempo, a exigência de conciliação com o ideal de justiça nos casos de omissão legislativa é recorrente e precisa ser considerado.

Nesse sentido, as decisões judiciais precisam decidir de modo justo, seguindo os preceitos equitativos, não podendo desconsiderar a exigência da segurança jurídica juntamente com o ideal de justiça em situações de lacunas no Código Tributário Nacional.

**CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O Direito Tributário regulamenta a arrecadação de tributos, harmonizando o convívio entre o Estado e o contribuinte.

No ordenamento jurídico há lacunas, ou seja, omissão legislativa em determinados casos específicos, vez que é impossível prever todas as situações na complexa realidade social. No ordenamento jurídico brasileiro, mesmo havendo lapso na legislação tributária, a autoridade competente não poderá se omitir em aplicar a legislação, devendo observar o que está exposto no rol do art. 108 do Código Tributário Nacional, utilizando os mecanismos sucessivos do mencionado artigo.

No primeiro capítulo tratou-se de pontos importantes do Código Tributário Nacional, especificando características de forma ampla de modo a situar a discussão do tema pretendido.

Posteriormente, no segundo capítulo, discutiu-se sobre a interpretação e integração diante das lacunas na legislação tributária. Foram destacado os diferentes métodos interpretativos diante das obscuridades da lei, bem como dos mecanismos utilizados para os casos de lacuna na norma tributária, destacando a importância de cada item elencado no art. 108 do Código Tributário Nacional.

Por fim, analisou-se o uso da equidade nas questões tributárias, ressaltando a possibilidade de conciliação da segurança jurídica e o ideal de justiça. Viu-se que apesar das limitações contidas na legislação tributária para o uso da equidade, é possível a busca de conciliação por meio do princípio da proporcionalidade nas decisões proferidas.

Nas normas de interpretação do Direito Tributário, deve-se buscar justiça com segurança e garantir a ordem tributária, que será alcançada pela utilização dos princípios tributários, harmonizando a capacidade contributiva com o uso da equidade.

**REFERÊNCIAS**

SABBAG, Eduardo de Moraes**. Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_\_\_\_. Elementos do Direito. 7 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

# \_\_\_\_\_\_\_\_. Interpretação e integração da legislação tributária. Disponível em <http://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>. Acesso em 10 de set. de 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

1. Paper apresentado à disciplina Direito Tributário, 7º período noturno do curso de Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB. [↑](#footnote-ref-1)
2. Aluna do 7º período noturno, do curso de Direito, da UNDB. [↑](#footnote-ref-2)
3. Aluna do 7º período noturno, do curso de Direito, da UNDB. [↑](#footnote-ref-3)
4. Professor mestre, orientador. [↑](#footnote-ref-4)