

## O PRINCÍPIO DA INTEGRIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

### THE PRINCIPLE OF INTEGRITY IN THE NATIONAL TAX SYSTEM

Virgílio Alves Musse<sup>1</sup>  
Fernando Motta Martins<sup>2</sup>

**Resumo:** O presente artigo propõe uma correlação entre a teoria da integridade proposta pelo filósofo e jurista estadunidense Ronald Dworkin (1931-2013) e o sistema tributário nacional estabelecido com a Constituição da República de 1988. Discute-se, a partir da distinção entre regras e princípios, o problema interpretativo do direito positivo, enquanto objeto cultural impregnado de valores e linguagem. Incursionando no sistema tributário nacional, procurar-se-á abordar aqui alguns dos desafios nele presentes e como a adoção da integridade pode ocasionar melhorias na consecução dos objetivos fundamentais da República.

**Palavras-chave:** Constitucionalismo. Estado de Direito. Princípios. Integridade. Tributário.

**Abstract:** This article proposes a correlation between the theory of integrity proposed by the American philosopher and jurist Ronald Dworkin (1931-2013) and the national tax system established with the Constitution of the Republic of 1988. Based on the distinction between rules and principles, the interpretive problem of positive law is discussed, as a cultural object impregnated with values and language. By delving into the national tax system, an attempt will be made to address some of its challenges and how the adoption of integrity can lead to improvements in achieving the fundamental objectives of the Republic.

**Keywords:** Constitutionalism. Rule of Law. Principles. Integrity. Tax.

Recebido em: 11/04/2023  
Aceito para publicação em: 27/07/2023

---

<sup>1</sup> Possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2017) e especialização em Direito Tributário pela Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2020). Membro da Ordem dos Advogados do Brasil desde 2018. Atualmente é advogado na Donaire e Marcantonio Sociedade de Advogados.

<sup>2</sup> Possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2017). É especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Atualmente é advogado no Zockun & Fleury Advogados. Tem experiência na área de Direito de Direito Público, com ênfase em Direito Tributário

## **1 INTRODUÇÃO**

O elevado grau de complexidade da arrecadação e da fiscalização tributária que paira no Brasil, bem como a falta de clareza na interpretação das normas tributárias, são grandes entraves para a estabilidade das relações jurídicas entre a Administração Pública e os contribuintes e para a confiança no desenvolvimento econômico das empresas no país.

Tais obstáculos não apenas provocam insegurança no cotidiano das empresas, mas também geram um aumento da judicialização e um custo de contencioso tributário que prejudica a competitividade nas cadeias internacionais e até a própria arrecadação estatal. Nessa contenda, propaga-se uma visão dicotômica da sociedade na qual contribuintes e Estado seriam inimigos, não raramente se contrapondo crenças em favor da arrecadação e crenças em defesa da propriedade privada, como se antagônicas fossem.

Em sua célebre obra “Levando os direitos a sério”, o renomado jurista estadunidense Ronald Dworkin pregava uma distinção entre regras e princípios, em face de suas estruturas lógicas e dos alicerces que sustentam cada um deles. Sob o alicerce de que os direitos são anteriores à existência das leis que os determinam, distinguem-se as regras, regidas por uma lógica binária, cuja aplicação é cabível ou não, dos princípios, não exauridos pela sua previsão literal e orientados pela lógica da prevalência, com uma maior dimensão e peso sobre a orientação da conduta social.

Considerado o direito positivo como o plexo de normas válidas em determinada circunscrição, visando a regulamentação das condutas humanas intersubjetivas, e de caráter autopoiético, ressalta-se que representa um objeto cultural, expressão da cultura local na qual se insere. Volta-se, assim, o cientista do direito em suas investigações, para o efeito dos enunciados prescritivos válidos sobre as relações que se busca regulamentar, já que o próprio ordenamento jurídico impõe

unidades de sentido que implicam comandos, regras e diretrizes, dirigentes da exegese dos textos jurídicos.

Direciona-se o presente artigo para a teoria da decisão judicial sob a abordagem trazida pelas teorias avaliativas, correlacionando as normas jurídicas, em seu mérito, com os princípios e padrões de comportamento valorativo, estabelecendo assim uma relação universal entre direito e moral tal que os princípios decorrem da prática social, constituindo o *common ground* da comunidade.

Os princípios, enquanto constructos históricos multisseculares, servem, tal qual as regras, como alicerces da democracia liberal, tanto para Dworkin, em seu diálogo com a história e o sentido de nação dos Estados Unidos da América, quanto no Brasil de hoje, sob o contexto da Constituição da República de 1988. Nesse sentido, tanto a garantia do caráter imperativo das normas jurídicas é considerada pela natureza sistêmica do ordenamento quanto a unidade do ordenamento jurídico é estabelecida de acordo com um vínculo de todos os indivíduos a um e de cada um a todos. Assim se legitimam os interpretantes produzidos pelo Poder Judiciário, geralmente tidos por normas jurídicas, em decorrência da segurança e da previsibilidade do convívio social que veicula seus comandos em atenção aos preceitos e comandos estabelecidos pela comunidade

Também tido por um subsistema autorreferencial fundamentado em regras formais do jogo democrático cujos limites objetivos visam a concretização do sobreprincípio da segurança jurídica, o direito positivo visa garantir a sujeição dos cidadãos à norma apenas mediante a constatação do cumprimento ou descumprimento de determinada norma jurídica por autoridade competente. Nessa perspectiva, a ciência do direito é voltada para a ordenação, elucidação, hierarquização e pesquisa do sistema jurídico.

Diante da qualidade de objeto cultural pertinente ao direito, reforça-se a importância dos valores para concepção do emprego dos princípios na sua compreensão, em um grau de complexidade que se eleva ao considerarmos ainda

que o direito oferece o dado da linguagem como seu elemento constitutivo, que por sua vez também é um objeto cultural impregnado por um aspecto axiológico.

Nesta perspectiva de objeto cultural do dado jurídico, a influência dos princípios por todo o ordenamento ressalta a importância da análise dos valores envolvidos neste ambiente, que regulam esses parâmetros interpretativos vinculantes.

Assim corroboramos com a distinção entre texto normativo e norma jurídica, sendo esta produzida com a problematização do caso concreto à luz daquele. O texto da norma, no entanto, restringe o ponto de partida da interpretação, dirigindo a produção da norma no processo individual de decisão jurídica. Sob tal leitura compactua-se com a hermenêutica filosófica e os compromissos teóricos a ela inerentes, como a incidibilidade entre interpretação e aplicação da norma jurídica.

No Brasil, o sistema tributário nacional estabelecido com a ordem instituída pela Constituição da República de 1988, embora tenha consolidado institutos pré-existentes, não deixou de albergar as diretrizes e o contexto daquele pacto social, firmado na soberania popular e no combate ao autoritarismo estatal, o que deve ser levado em consideração nas decisões judiciais.

Oriunda do rechaço ao regime militar que devassou o país entre 1964 e 1984, a Constituição da República de 1988 não destoa dessa lógica, inclusive no que concerne à matéria tributária. Sob tal perspectiva reforça-se a importância da estrita legalidade tributária, enquanto limitadora da Administração Pública em defesa da vontade popular, e da segurança jurídica, cuja estabilidade depende da robustez de institutos como o da coisa julgada.

A proposta de Ronald Dworkin, do princípio da integridade como ideal comunitário que orienta a atuação do sistema de justiça, situa-se em uma etapa anterior da problematização jurídica na qual se aborda a interpretação em si, partindo de uma teoria geral da interpretação e considerando a interpretação como um processo contínuo.

Defende-se, no presente texto, uma aproximação entre a teoria integrativa do autor e o sistema tributário nacional, num contexto no qual cada vez mais tem sido recorrentes as decisões tomadas pelos Tribunais Superiores em relação à constitucionalidade de tributos cobrados nas quais se afastam garantias e direitos individuais dos contribuintes em favor da arrecadação, da suposta primazia da ordem econômica e do *status quo*.

A partir da correlação entre os paradigmas teóricos estabelecidos, poderemos traçar uma ligação entre a visão do direito como integridade e os princípios e pressupostos inerentes ao sistema tributário nacional imposto pela Constituição da República de 1988.

Para o desenvolvimento desta análise, apoiar-nos-emos nas lições de Ronald Dworkin, mais especificamente em seu conceito de princípio da integridade trazido na obra "O império do direito", publicada em 1986. Na obra, o autor sistematizou sua concepção de direito como integridade, reunindo argumentos construídos desde "Levando os direitos a sério" (1977) e "Uma questão de princípio" (1985), em contraposição ao movimento jurídico dos pragmatistas, mas sem deixar de lado suas críticas ao positivismo. Para tanto, busca-se a identificação dos parâmetros ideológicos e limites materiais impostos ao sistema tributário nacional pela Constituição da República de 1988, conformando-os à leitura do princípio da integridade emanada pelo jurista estadunidense.

## **2 O PRINCÍPIO DA INTEGRIDADE**

Para Dworkin, as regras são normas jurídicas que estabelecem obrigações específicas para situações concretas, apresentando uma estrutura lógica que permite a aplicação direta e objetiva. Já os princípios são normas jurídicas com maior grau de abstração, que estabelecem valores fundamentais e diretrizes a serem seguidas pelo sistema jurídico como um todo.

Os princípios não apresentam uma estrutura lógica fixa, o que permite uma maior flexibilidade na sua aplicação, podendo ser utilizados de forma mais ampla para resolver questões jurídicas complexas. Dessa forma, enquanto as regras possuem aplicação direta e objetiva, os princípios exigem uma interpretação mais subjetiva, a fim de adequá-los a situações específicas e complexas. Nessa leitura, sobrepõem-se os princípios às regras, na medida em que concretizam os valores fundamentais do sistema jurídico e ajudam a construir uma interpretação mais coerente e justa do direito.

No exercício de interpretação construtiva que compõe o raciocínio jurídico, defende-se que o direito compreende “a melhor justificativa do conjunto de nossas práticas jurídicas” (DWORKIN, 2014, XI) sustentando-se pela narrativa da comunidade<sup>3</sup> (LYOTARD, 2021, p. 51) a que pertence para a melhoria dessas práticas.

Essa comunidade é anterior à justiça e à equidade, que são vistas de acordo com as práticas e valores de determinado grupo específico, implicando que as comunidades políticas consistam em comunidades associativas. Desse sistema contido numa comunidade de princípios decorrem direitos e deveres para seus membros, o que é aceito pelos demais ainda que não sejam expressos ou nunca tenham sido formalmente declarados.

Sob a perspectiva do conteúdo material desses princípios, não necessariamente esses direitos e deveres estão condicionados à aprovação integral desse sistema, sendo obrigações que decorrem “do fato histórico de sua comunidade ter adotado esse sistema, que é então especial para ela, e não da presunção de que ele o teria escolhido se a opção tivesse sido inteiramente sua” (DWORKIN, 2014, p. 255).

---

<sup>3</sup> Para Jean-François Lyotard, a natureza do vínculo social equivale a um jogo de linguagem, cuja relação, interrogatória, é composta de um emissor, um receptor e um referente que ela interroga (LYOTARD, Jean-François. *A condição pós-moderna*. Tradução de Ricardo Corrêa Barbosa, 20<sup>a</sup>. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 2021, p. 51).

Assim, um dos componentes desse modelo de comunidade, a verdadeira comunidade política para Dworkin, é a aceitação da integridade política como um ideal político distinto, inclusive como uma forma de acordo entre a moral política de diferentes perspectivas que não ocorreria de outro modo. Não significa que automaticamente seja uma comunidade justa, infalível e que não ocorram violações de direitos, mas apenas que adota um modelo de princípios que melhor satisfaz as condições de associação comunitária ante as divergências entre a justiça e a equidade a serem adotadas.

Amparada num forte esteio moral, a resposta correta, na teoria dworkiana, afasta-se da metafísica para orientar e justificar as obrigações resultantes da prática social que define os grupos comunitários.

Assim é que surge a distinção da integridade como uma virtude política, compreendendo tanto a atividade legislativa quanto a integridade jurisdicional (DWORKIN, 2014, p. 213). No primeiro caso, procura-se o estabelecimento de coerência ao conjunto de leis positivadas, com a proteção dos direitos políticos e morais para todos, de forma que as regras públicas se congreguem num sistema coerente de justiça e equidade.

A integridade nas decisões judiciais, por sua vez, distingue-se tanto do convencionalismo e de sua descritividade, cujo olhar volta-se para o passado, quanto do pragmatismo jurídico, voltado para o futuro e marcado pelo instrumentalismo.

Essa integridade jurisdicional, condicionada por um ideal interpretativo da integridade, aplica-se aos casos de maior complexidade mediante a tentativa de se identificar “a melhor interpretação da estrutura política e da doutrina jurídica de sua comunidade” (DWORKIN, 2014, p. 305).

Apesar de reconhecer a equidade política como um pressuposto da atividade jurisdicional, Dworkin rechaça um sistema de justiça fundado em exceções ou em conciliações internas, defendendo que eventuais acordos, quando não houver consenso sobre a aplicação da justiça, devem ser firmados externamente ao sistema

de justiça, num acordo social acerca do sistema de justiça a ser adotado. Esse modelo da teoria integrativa do autor defende que cada ponto de vista seja considerado, mas de modo que a decisão coletiva considere “fundamentar-se em algum princípio coerente cuja influência se estenda então aos limites naturais de sua autoridade” (DWORKIN, 2014, p. 217).

Nesta concepção dworkiana do ideal integrativo, concebe-se a integridade como um ideal político coletivo, de forma que toda a comunidade atenda a este ideal e não apenas que cada autoridade atue com base nos princípios coerentemente, mas de forma isolada. Em seu entender, a promoção da integridade é, inclusive, um dos amparos da igualdade formal, cuja importância remonta à exigência de uma coerência lógica elementar nos processos judiciais, demonstrando-se “fidelidade não apenas às regras, mas às teorias de equidade e justiça que essas regras pressupõem como forma de justificativa” (DWORKIN, 2014, p. 225).

A consideração dos valores morais que sustentam os princípios, então, permeia-se pelo contexto no qual se inserem, mas sobretudo pelas obrigações comunitárias, como premissa para o estabelecimento de tais relações. Tais obrigações atribuem responsabilidades especiais e individualizadas em determinada comunidade, de forma que seja possível a percepção de um interesse mútuo ajustado a uma razoável concepção de igual interesse das partes.

Esse interesse revelado pelo autor consiste numa atitude interpretativa das práticas políticas que legitimam um grupo comunitário para o reconhecimento das responsabilidades. A propriedade interpretativa deste modelo não se trata de uma propriedade psicológica de alguns membros desse grupo, mas práticas que deveriam ser adotadas por quaisquer pessoas na mesma situação.

Cumprido ressaltar que o modelo proposto não implica nem pressupõe a ausência de conflitos, mas que mesmo diferentes conflitos estão sujeitos à interpretação, exercida inclusive pela justiça ao exercer seu papel de determinar as responsabilidades associativas. No mesmo sentido, Jean-François Lyotard asseverava



que mesmo nas comunidades em que “o consenso tornou-se um valor ultrapassado, e suspeito” (LYOTARD, 2021, p. 157), a justiça não o é, de forma que o reconhecimento da heterogeneidade dos jogos de linguagem parte de um acordo comunitário local, sujeito à modificações mas legitimado pela pragmática social: “o povo acumula as leis civis, como os cientistas acumulam as leis científicas; o povo aperfeiçoa as regras do seu consenso por disposições sociais, como os cientistas revisam à luz dos seus conhecimentos produzindo novos “paradigmas”” (LYOTARD, 2021, p. 81).

Não se compatibiliza com a teoria integrativa no âmbito do Poder Judiciário, então, a justificação por princípios de forma isolada, desconexa da moral comunitária, ou decisões judiciais fundadas em exceções e sem compatibilidade com as obrigações comunitárias.

A melhor defesa da legitimidade política, portanto, se encontra no terreno da fraternidade, da comunidade e de suas respectivas obrigações, estando contida a obrigação na essência da associação política. O sentido de legitimidade é, aqui, adotado como “o direito de uma comunidade política de tratar seus membros como tendo obrigações em virtude de decisões coletivas da comunidade” (DWORKIN, 2014, p. 249-250).

Nessa perspectiva, a relação entre as obrigações políticas e a comunidade política é permeada pelo atendimento das condições necessárias às condições de fraternidade, sendo que enquanto as autoridades dessas comunidades têm obrigações especiais para com suas comunidades e no interior delas, a obrigação principal na comunidade política é a fidelidade geral ao direito. Assim se concretiza a estabilidade das relações jurídicas e a proteção à confiança nas instituições de modo geral.

Ressalte-se, ainda, que a integridade tem suas dimensões firmadas nos sistemas constitucionais e nos limites das comunidades políticas, mantida dentro delas. No caso do Brasil atual, estabeleceu-se na Assembleia Constituinte realizada

entre os anos de 1987 e 1988. Desta forma, a partir da avaliação do alcance das exigências de coerência de uma comunidade política podemos ter suposições acerca de seu tamanho e natureza.

Forte em tais razões, o autor aprofunda-se na vinculação entre o direito e a moral, a moral política tida como aquela ligada aos valores da democracia liberal. Opondo-se à responsabilidade política derivada de princípios de moralidades comuns, sustenta-se a teoria integrativa na consideração de toda a comunidade como um agente moral, “um agente moral distinto, porque as práticas sociais e intelectuais que tratam a comunidade dessa maneira devem ser protegidas” (DWORKIN, 2014, p. 228).

A defesa da integridade deve ser buscada, portanto, na fraternidade, conceito trazido da Revolução Francesa, também tida pelo autor estadunidense por comunidade. Essa forma comunitária é considerada especial porque “promove sua autoridade moral para assumir e mobilizar monopólio de força coercitiva” (DWORKIN, 2014, p. 228), contribuindo também para a eficiência do direito.

Apesar de separados por mais de dois séculos e guardadas as devidas distinções entre os eventos, a Constituição da República de 1988 e a Revolução Francesa apresentam algumas semelhanças importantes em termos de concepção de Estado e direitos fundamentais. Ambos os eventos representam momentos de ruptura com o passado e a busca por uma ordem social mais justa e igualitária.

A Revolução Francesa, datada de 1789, foi um movimento que levou ao fim do antigo regime e da monarquia absoluta na França. Dentre as mudanças introduzidas pela Revolução, destacam-se a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que estabeleceu os princípios fundamentais da liberdade, igualdade e fraternidade, a criação do Estado laico e a separação dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Da mesma forma, a Constituição da República de 1988 também representou um momento de mudança significativa na história do Brasil. Sua promulgação

ocorreu após um longo período de ditadura militar e foi elaborada com o objetivo de estabelecer um Estado democrático de Direito e garantir os direitos fundamentais dos cidadãos. Entre as principais características da Constituição de 1988 destacamos a consagração da cidadania, a separação dos poderes, a criação do sistema de seguridade social e a previsão da garantia, pelo Estado brasileiro, de direitos sociais e individuais fundamentais, como o direito à saúde e à educação, bem como a adoção formal da igualdade.

Mesmo em matéria tributária a Constituição da República de 1988 não diverge de sua vocação pela busca de uma ordem social mais justa e igualitária, baseada no respeito aos direitos fundamentais e na proteção dos mais vulneráveis. Assim se sobrepujam a estrita legalidade tributária, o devido processo legal e a segurança jurídica, marcados pela ruptura com o passado autoritário, o que jamais deve ser desconsiderado no contexto constitucional e nos valores comunitários de nossa ordem estabelecida.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a interpretação do objeto cultural que é o direito exige o envolvimento com “as proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados por certas normas, como é o caso dos chamados ‘princípios fundamentais’” (CARVALHO, 2014, p. 823).

Em nossa fundação constitucional foram estabelecidos princípios gerais, como o da legalidade (artigo 5º.) ou específicos, como o da estrita legalidade tributária (artigo 150). Esses princípios podem ser explícitos, como no caso da anterioridade tributária, ou implícitos, como a isonomia das pessoas políticas, mas estarão sempre distribuídos entre a linguagem objeto (direito positivo) e as metalinguagens jurídicas específicas, ainda que se considerem princípios apenas aqueles positivados no ordenamento.

A importância de que estejam positivados os princípios é o que consagra a legitimidade das obrigações comunitárias, na concepção dworkiana, na medida em

que o conceito surge após a aplicação do critério seletivo aplicado pelo legislador, como um traço definidor que exprime um juízo de valor em consonância com a ideologia daquela comunidade.

O núcleo consciente de valores básicos da comunidade nacional que fundou a ordem jurídica instaurada pela Constituição da República de 1988, que opera de forma rígida e com a hierarquização dos valores, é o que dá consistência aos princípios (“símbolos de preferência por ações indeterminadas permanentes”, segundo Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2014, p. 833)). Como destaca Celso Antônio Bandeira de Mello, “ordenamento jurídico quer dizer uma coleção de comandos e determinações”<sup>4</sup>.

A rigidez do texto constitucional e da sua supremacia hierárquica decorre da própria existência da Constituição, cuja normatividade é assegurada em qualquer teoria constitucional. A observância do texto constitucional sem que seja permitida a sua relativização origina-se, então, da soberania popular, diante da fundação do Estado nacional a partir desse evento constituinte, sob pena de revogação do pacto estabelecido.

Em matéria tributária não é diferente, sendo considerada a norma jurídica como instrumento de ação social que busca disciplinar e conduzir os fatos sociais no âmbito da relação entre contribuinte e Administração Pública.

Assistem aos particulares a estrita legalidade tributária, assim como o preceito de que não é proibido tudo que não esteja expressamente vedado no ordenamento.

Já a Administração Pública goza da legitimidade e certeza de seus atos, encurtando-se o rito processual para a execução de deveres com maior celeridade e com a possibilidade de constrição patrimonial. A atividade administrativa é estritamente vinculada e, qualquer autorização para que o Estado intervenha na

---

<sup>4</sup> Palestra proferida em 2015 no II Curso de Direito e Processo Administrativo da Justiça Militar da União. Informações disponíveis em: <https://www.stm.jus.br/informacao/agencia-de-noticias/item/4887-bandeira-de-mello-afirma-que-o-poder-da-autoridade-deve-estar-a-servico-do-interesse-publico>

esfera subjetiva dos contribuintes demanda expressa autorização de acordo com os parâmetros constitucionais. Pelos parâmetros constitucionais, a Administração somente pode agir conforme determina a lei, e não se considera lícito atuar de toda forma que a lei não proíba, não cabendo a invocação das limitações constitucionais ao poder de tributar contra o contribuinte.

O princípio da integridade, no sistema tributário brasileiro, reforça a garantia de transparência e equidade na cobrança de tributos, de modo que os atos da Administração Pública devem estar pautados na lei, preservando a confiança dos cidadãos na justiça tributária e garantindo a destinação adequada da arrecadação com a contrapartida da prestação de serviços públicos de qualidade.

### **3 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INTEGRIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

No modelo proposto por Ronald Dworkin, em que a comunidade como um todo submete-se coerentemente aos princípios e às regras que deles decorrem, reconhecendo que não é governada apenas por regras explícitas anteriormente firmadas, o conjunto de normas públicas reconhecidas pode expandir-se e contrair-se organicamente, acompanhando as novas circunstâncias e o desenvolvimento da sofisticação, da percepção e da interpretação da comunidade. Esse movimento de expansão e contração orgânica, no entanto, é pautado necessariamente pelo programa, diretrizes e princípios estabelecidos por aquela comunidade.

Assim se mostra a atualidade da aplicação do princípio da integridade de Dworkin, mostrando-se como uma importante ferramenta para a proteção dos direitos fundamentais inclusive no Brasil hoje. No entanto, sua aplicação ainda enfrenta alguns desafios.

Um dos principais desafios reside nas variações sensíveis nos padrões axiológicos dos indivíduos de determinada comunidade na hierarquização e definição

dos princípios constitucionais. Ainda que marcada pela resposta ao regime autoritário e pela instituição do regime democrático, preconizando garantias fundamentais ligadas ao devido processo legal e às garantias fundamentais, com cláusulas pétreas e de deliberada rigidez textual, em nosso texto constitucional há uma ampla gama de direitos e garantias fundamentais que podem contrapor-se, gerando conflitos entre princípios e dificultando a sua aplicação de forma integrada e coerente.

Além das sensíveis divergências internas na comunidade, a aplicação do princípio da integridade requer uma mudança de paradigma no sistema jurídico brasileiro. É preciso superar a visão fragmentada e positivista do direito, que tende a reduzir a Constituição a um conjunto de normas isoladas e desconectadas. Assim se faz necessário adotarmos uma visão mais holística e sistemática do direito, que busque compreender a Constituição como um todo orgânico e orientada por valores e objetivos definidos.

Na sociedade em rede atual, de elevada complexidade, sobretudo no âmbito do direito, cada vez mais busca-se a concatenação de distintos modelos teóricos para disciplinar a fundamentação e a interpretação nas decisões judiciais, inclusive em matéria tributária. A ideologia constitucional que institucionalizou os conceitos datados de 1988 é descoberta pelo texto, contexto e intertexto, que são os limites da interpretação.

Cada vez mais a doutrina vem se debruçando sobre o antagonismo crescente entre o Poder Judiciário e o texto constitucional, marcado por movimentos acadêmicos e políticos em defesa da superação da normatividade, a despeito do paradigma constitucional estabelecido em 1988. Senão vejamos as ponderações de Victor Bianchini Rebelo:

O processo formador do paradigma constitucional vivenciado no Brasil pós-1988, traduzido numa tensão entre ruptura e continuidade entre o establishment tradicionalista, predominante durante o período militar (e também anterior a ele) e a nova geração de constitucionalistas formados na tradição crítica do pós-1988, merece um olhar mais atento. A dificuldade de se estabelecer no Judiciário um marco entre o fim de um regime autoritário

e o início de uma democracia gerou dificuldades na formação de um conceito compreensível de limites jurídicos, império e autonomia do direito. (REBELO, s./d.)

A despeito da infinita semiose – quando são produzidas decisões judiciais de determinada maneira, estabelece-se um significado para o que antes era o suporte físico e, por sua vez, passa a ser considerado o significado como suporte físico, numa inesgotabilidade da interpretação, paulatinamente restritiva e direcional – o limite da arbitrariedade na interpretação é um mínimo de sentido culturalmente estabelecido sobre determinado substrato (texto legal), que intervém no repertório comum das pessoas de forma sintática, semântica e pragmática.

Nesta atribuição de sentido conforme nossos parâmetros culturais constitucionalmente estabelecidos, a teoria integrativa dworkiana destaca um processo de interpretação da própria prática jurídica, e não de uma moral política abstrata e atemporal, de forma tal que a integridade seja tratada como um ideal independente da justiça e da imparcialidade na política comum.

Na fenomenologia da incidência, para que uma norma percuta efeitos na realidade, é necessário que o relato seja produzido na linguagem própria do direito: é a linguagem do direito que constitui a realidade jurídica. A incidência pressupõe a projeção da linguagem do direito sobre as condutas intersubjetivas para organizá-las deonticamente<sup>5</sup>.

Assim, a partir dos critérios de identificação da hipótese de uma norma geral e abstrata, o aplicador, na interpretação dos textos jurídicos, demarcada a classe de fatos juridicizados, interpretando a linguagem da “realidade social”, devidamente constituída pela linguagem das provas, inclui um fato denotativo da classe na hipótese e produz nova linguagem jurídica, relatando no antecedente de uma norma individual e concreta a ocorrência e a ela imputa a relação jurídica pré-determinada (como proposição-consequente desta norma).

---

<sup>5</sup> Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5ª. ed. São Paulo: Noeses, 2016., p. 449.

Nesta postura de enfrentamento do direito positivo, constituindo-o mediante uma leitura sistemática, os limites de sua interpretação são pré-determinados na ideologia constitucional, de forma que o reconhecimento da integridade e da equidade política como pressupostos da atividade jurisdicional exige que a resolução da ausência de consensos em determinadas matérias se dê externamente ao sistema de justiça, como forma de lhe conferir legitimidade dentro da delimitação que é colocada ao Poder Judiciário no Estado democrático de Direito.

Outro desafio na implementação do princípio da integridade no sistema tributário nacional é a resistência de setores conservadores da sociedade e do poder público à implementação de políticas públicas que promovam a igualdade e a justiça social.

Sobretudo num país marcado pela dramática desigualdade social e regional como o Brasil, o princípio da integridade exige a promoção de políticas públicas que garantam o acesso de todos os cidadãos aos direitos fundamentais, como saúde, educação, moradia e segurança. Nessa perspectiva a integridade concretiza-se também pela integração da nação.

De acordo com estudo lançado pelo Laboratório das Desigualdades Mundiais<sup>6</sup>, da Escola de Economia de Paris, acentuou-se a mazela no Brasil de um dos países desiguais do mundo após a pandemia de COVID-19, diante de i) os 10% mais ricos no Brasil ganharem quase 59% da renda total nacional; ii) os 50% mais pobres ganham 29 vezes menos do que os 10% mais ricos; iii) a metade mais pobre no Brasil possui menos de 1% da riqueza do país; e iv) o 1% mais rico possui quase a metade da fortuna patrimonial brasileira.

No entanto, a implementação dessas políticas muitas vezes esbarra em interesses econômicos e políticos contrários, por vezes alegadamente justificados

---

<sup>6</sup> FERNANDES, Daniela. "4 dados que mostram por que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, segundo relatório", *in* BBC Brasil. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-59557761>



com base no próprio texto constitucional, geralmente em nome da defesa da propriedade privada e da ordem econômica.

A título de exemplo, temos a amplamente difundida afirmação de que o Brasil teria a maior carga tributária do mundo, compreendendo 33,9% do PIB nacional em 2021<sup>7</sup>. Em comparação com os demais países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), contudo, verifica-se que essa carga é inferior à média, que é de 34,3%.

Com efeito, embora tenhamos uma carga tributária geral abaixo da média dos países da OCDE, a distribuição dessa tributação sobre as bases imponíveis aqui não é verificada de maneira progressiva, tal qual deve ser em países democráticos. Dessa forma reforça-se a desigualdade social, sobretudo em países marcados pela ampla desigualdade social como é o Brasil.

No que se refere à carga tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital, a carga tributária do Brasil (7,3% do PIB) é muito inferior à média dos países da OCDE (11,4% do PIB), segundo comparativo de 2019<sup>8</sup>. Já a carga tributária sobre bens e serviços brasileira (14,1% do PIB) é uma das maiores dentre os países da OCDE, cuja média é de 11% do PIB<sup>9</sup>.

Esse caráter regressivo do sistema tributário nacional, no qual há maior tributação sobre o consumo do que sobre a renda e o patrimônio, aumenta a concentração de riqueza e acentua a desigualdade no país, conquanto o impacto da tributação sobre o consumo é maior para os mais pobres e menor para os mais ricos, já que os tributos incidentes sobre determinada mercadoria ou serviço são iguais para qualquer pessoa, independentemente da renda que ela tenha.

---

<sup>7</sup> "Carga tributária bruta do Governo Geral chega a 33,90% do PIB em 2021". Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/abril/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-chega-a-33-90-do-pib-em-2021>

<sup>8</sup> "Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por Tributos e Bases de Incidência". Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2020>

<sup>9</sup> "Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por Tributos e Bases de Incidência". Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2020>

Nesse sentido, a aplicação do princípio da integridade requer um compromisso dos agentes públicos e da sociedade civil com a proteção dos direitos fundamentais e com a integração nacional, em busca da defesa da progressividade do sistema tributário nacional e das funções das instituições de fiscalização e arrecadação de modo geral. É preciso que juízes, procuradores, advogados e demais operadores do direito estejam socialmente comprometidos com o contexto em que vivemos, constitucionalmente fundado em 1988, bem como que a sociedade civil esteja engajada na defesa dos direitos fundamentais e no monitoramento das políticas públicas.

A aplicação do princípio da integridade, ainda, enfrenta a falta de cultura jurídica e de educação tributária na sociedade brasileira. As dificuldades no acesso à justiça e à informação e a parca educação financeira – sobretudo pela baixa renda e escolaridade da população em geral – afastam uma parcela considerável da população da defesa dos seus interesses diante do Estado. Assim se verifica uma participação de poucos na aplicação e na garantia da lei tributária, impedindo a realização dos ideais de comunidade, justiça e equidade defendidos pelo princípio da integridade.

Recorrentemente vemos a divulgação de um estudo no qual se diz que as empresas no Brasil gastam em média 1958 horas por ano para a gestão tributária<sup>10</sup>, que compreende o preparo, a declaração e o pagamento de tributos, e isso seria mais do que em qualquer outro país do mundo. De fato, a legislação brasileira é complexa e esparsa, devendo ser simplificada para conferir maior transparência e legitimidade à arrecadação estatal.

Entretanto, considerando que 99% das empresas no país são optantes do regime do Simples Nacional<sup>11</sup>, não há como admitir-se que o tempo gasto com a

<sup>10</sup> "Empresas gastam, em média, 34 mil horas por ano com trâmites tributários". Disponível em: <https://www.soluioit.com.br/empresas-gastam-em-media-34-mil-horas-por-ano-com-tramites-tributarios>

<sup>11</sup> "Empresas do Simples Nacional vivem mais que as não optantes do regime". Disponível em: <https://dlbcontabilidade.com.br/empresas-do-simples-nacional-vivem-mais-que-as-nao-optantes-do-regime/>

gestão tributária das grandes empresas seja prioridade para a melhoria do sistema tributário nacional. Com efeito, tratar-se-ia de uma melhora significativa para o impulsionamento produtivo do país, mas não auxiliaria no combate à desigualdade social ou à reversão da regressividade do sistema.

Além das adversidades acima mencionadas, o princípio da integridade no Brasil esbarra também em problemas estruturais do sistema jurídico e tributário do país. A falta de recursos e pessoal nos órgãos responsáveis pela aplicação da lei, a morosidade do Judiciário e a complexidade do sistema tributário dificultam a aplicação efetiva do método proposto pelo filósofo estadunidense. Enquanto atualmente apenas 37,3% do quadro total de servidores da Receita Federal está preenchido<sup>12</sup>, o processo administrativo tributário federal leva, em média, seis anos de duração, segundo o Tribunal de Contas da União (TCU)<sup>13</sup>.

Em auditoria realizada por este mesmo órgão juntamente com a Controladoria Geral da União (CGU) concluiu-se como este aspecto estruturante do contencioso administrativo tributário prejudica a integridade no sistema tributário nacional:

A falta de tempestividade na atuação do Carf acaba por gerar um desestímulo à arrecadação espontânea, seja em razão da percepção da ineficiência na cobrança tributária por parte do Estado, ou do sentimento de injustiça na distribuição do ônus tributário. Ademais, são efeitos dessa morosidade uma maior dificuldade de recuperação de crédito, nas causas favoráveis à União, e o prolongamento de situações indevidamente constituídas contra o contribuinte, nos casos em que a decisão for favorável ao contribuinte. (Acórdão nº. 1.076/2016, Plenário do Tribunal de Contas da União, Relator Raimundo Carreiro, sessão de 04/05/2016)

Na esfera judicial também são verificados diversos óbices inerentes à estrutura e funcionamento do processo no Brasil hoje para a racionalização, simplificação, neutralidade, equidade e progressividade no sistema tributário.

<sup>12</sup> "Concurso para 699 vagas não amenizará o déficit de pessoal, que é de 22.979 servidores, sendo 10.618 analistas e 13.682 auditores". Disponível em: <https://degraucultural.com.br/noticia/concurso-receita-federal- apenas-37-do-quadro-esta-preenchido>

<sup>13</sup> "O TCU e o Desenvolvimento Nacional: Contribuições para a administração pública". Disponível em: [https://sites.tcu.gov.br/desenvolvimento-nacional/sistema\\_tributario.html](https://sites.tcu.gov.br/desenvolvimento-nacional/sistema_tributario.html)

Betina Treiger Grupenmacher e Maria Angélica Feijó demonstraram no artigo “Conflito de precedentes em matéria tributária: mudança de entendimento jurisprudencial e segurança jurídica” (GRUPENMACHER; FEIJÓ, 2022), por exemplo, como precedentes vinculantes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), acerca do mesmo tema tributário, mas conflitantes entre si, prejudicam a segurança jurídica e a proteção da confiança.

Em que pese o grau de discricionariedade inerente às decisões judiciais, a subjetividade do juiz não ultrapassa os limites interpretativos do texto posto e dos condicionantes materiais constitucionalmente delimitados. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, valoriza-se a subordinação hierárquica enquanto alicerce do pacto social:

O problema da hierarquia não se esgota com as observações que precederam. Há a hierarquia sintática, de cunho eminentemente lógico, assim como há a hierarquia semântica, que se biparte em hierarquia formal e hierarquia material. Aliás, a subordinação hierárquica, no Direito, é uma construção do sistema positivo, nunca uma necessidade reclamada pela ontologia objetiva. Dito de outra maneira, não é a regulação da conduta, em si mesma, que pede a formação escalonada das normas jurídicas, mas uma decisão que provém do ato de vontade do detentor do poder político, numa sociedade historicamente dada. (CARVALHO, 2014, p. 212)

Segundo Dworkin, mesmo no que considera “casos difíceis”, quando não existem regras específicas para a regulação de determinada conduta, cabe aos juízes descobrir quais os direitos jurídicos das partes (DWORKIN, 2010, p. 127), afastando-se da discricionariedade judicial e buscando uma abordagem interpretativa da questão, assegurando coerência mediante os princípios morais decorrentes da prática social e das obrigações comunitárias.

A estipulação de uma forma comunitária que conceba as distintas formas de pensamento e ocasionais divisões sociais em temas sensíveis passa,

necessariamente, pela formação de consensos científicos, na pragmática do conhecimento científico<sup>14</sup>.

Mesmo diante da ocasional divergência entre as pessoas sobre a implicação dos princípios com as normas da comunidade, a aceitação da integridade por uma comunidade traz “um veículo para a transformação orgânica” (DWORKIN, 2014, p. 229). Nesse sentido, a integridade reúne a vida moral e política das pessoas, de tal sorte que a interpretação da organização comum da justiça prevalecente em determinada comunidade, nas hipóteses de conflito, seja dada em virtude da cidadania.

O valor da integridade, além da vantagem prática enquanto veículo de transformação orgânica, expressa-se na ideia de obrigação política dos cidadãos de determinada comunidade como a fidelidade a um sistema de princípios, identificado por cada um tal qual o sistema da comunidade.

A legitimidade desta comunidade e deste sistema é colocada pelo estabelecimento das regras do consenso popular, em países cujo ordenamento jurídico é escrito, como no Brasil, em que são aperfeiçoadas tais práticas sociais pelas disposições constitucionais (LYOTARD, 2021, p. 80-81) e pela garantia dos valores que constituíram a comunidade.

Como consequências da falta de integridade no sistema tributário, pois, além do enfraquecimento da segurança jurídica, ocasiona-se um déficit de legitimidade e de soberania estatal, infirmo as obrigações comunitárias, desacreditando as

---

<sup>14</sup> Jean-François Lyotard coloca a regra da adequação dos enunciados da seguinte forma: “o que eu digo é verdadeiro porque o provo; mas o que prova que a minha prova é verdadeira? A solução científica desta dificuldade consiste na observância de uma dupla regra. A primeira é dialética ou mesmo retórica de tipo judiciário: é referente o que pode fornecer matéria comprobatória no debate. Não é isso: posso provar porque a realidade é como eu a digo, mas, quando posso provar, é permitido pensar que a realidade é como eu a digo. A segunda é metafísica: o mesmo referente não pode fornecer uma pluralidade de provas contraditórias ou inconsistentes; [...] esta dupla regra sustenta o que a ciência do século XIX chama verificação, e a do século XX, falsificação. Ela permite dar ao debate dos parceiros, remetente e destinatário, o horizonte do consenso. Todo consenso não é indicativo de verdade; mas supõe-se que a verdade de um enunciado não pode deixar de suscitar o consenso” (2021, p. 70).

instituições, desincentivando o adimplemento tributário, corroborando com a litigiosidade e embaraçando a consecução dos objetivos fundamentais da República.

Inobstante o aumento das complexidades trazido pelo desenvolvimento da atual sociedade em rede, esperava-se que a interpretação jurídica nos tempos hodiernos assumisse uma acepção externa, de caráter menos subjetivo e mais relacionada à argumentação e aplicação do direito, mediante a formação de pares (LYOTARD, 2021, p. 71) e consensos. Assim este sistema de linguagem, autopoietico, regula sua própria interpretação pelas normas de interpretação existentes, válidas e vigentes, agindo para atender às complexidades da sociedade.

Normas de interpretação são normas que fundamentam a operação, compondo o programa que permite identificação e hierarquização os fundamentos, independentemente da subjetividade do intérprete, mas com orientações para a fundamentação lícita de uma decisão judicial, por exemplo. As normas de interpretação prescrevem como deve ser a conduta de criar outras normas. São tidas por enunciados normativos que compõem o programa da decisão, subdividem-se entre normas de interpretação processuais, tais como as disposições previstas no Código de Processo Civil, e normas de interpretação materiais, como é o caso das limitações constitucionais ao poder de tributar e das prescrições contidas no Código Tributário Nacional (norma de interpretação material especial).

A violação de uma norma de interpretação, por meio de uma decisão jurisdicional que não tenha sido fundamentada pelas normas de interpretação existentes, válidas e vigentes para hierarquização e identificação dos fundamentos, ocasiona as consequências típicas do descumprimento de qualquer dispositivo legal – a invalidação ou a nulidade do ato, mas também atinge a própria segurança jurídica,

a previsibilidade<sup>15</sup> e a estabilidade do sistema de justiça e, por conseguinte, o próprio Estado de Direito<sup>16</sup>.

Da clássica questão no direito acerca da legitimidade do poder coercitivo estatal e de suas razões, Dworkin traz outro problema clássico: o da obrigação política. Não obstante esses dois pontos não sejam idênticos – o da legitimidade do uso da força do Estado contra os cidadãos e se as decisões do Estado impõem obrigações genuínas sobre os cidadãos –, o autor considera que a distinção da integridade como um valor legítimo confere um melhor argumento em favor da legitimidade estatal. Em suas palavras, “um Estado é legítimo se sua estrutura e suas práticas constitucionais forem tais que seus cidadãos tenham uma obrigação geral de obedecer às decisões políticas que pretendem impor-lhe deveres” (DWORKIN, 2014, p. 232).

A precaução contra recorrentes violações do texto constitucional também é recomendada por Ferrajoli, alertando que as democracias constitucionais do pós-guerra e pós-ditaduras albergam limites da “esfera do indecível” (FERRAJOLI, 2014, p. 19), cujo rompimento ocasionaria um “processo de desconstitucionalização” (FERRAJOLI, 2014, p. 13). Contra tais arbitrariedades e em nome dos princípios morais e políticos que servem de alicerce à organização social é que Dworkin defende a existência de uma “resposta correta” (DWORKIN, 2001, p. 175) dos juízes, traduzida por Lenio Streck como “resposta adequada à Constituição e não à consciência do intérprete” (STRECK, 2013, p. 88).

Nesta leitura se privilegia a trajetória da formação da sociedade democrática e da construção do Direito moderno, assentados em uma comunidade de princípios.

---

<sup>15</sup> “A ideia de previsibilidade está ligada à chamada univocidade de resultados – *eindeutiges Ergebnis* – e funciona, conforme demonstrou César García Novoa, como limitador dos atos de aplicação da legislação tributária pela Administração e pelos Tribunais”. (PANDOLFO, Rafael. “Os precedentes e a nova LINDB: Novo patamar de segurança jurídica no processo administrativo tributário”, *in* 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro. 1ª. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 970)

<sup>16</sup> Para Rafael Pandolfo, “A configuração mínima desse ambiente há pouco referido exige a combinação de fatores sociais, políticos e jurídicos. Todos eles estão apoiados na segurança jurídica, eixo central do Estado de Direito, cujo respeito estimula a participação dos agentes econômicos na construção de um novo cenário econômico e social” (2018, p. 967).

Francisco José Borges Motta atribui à “resposta correta” de Dworkin uma dupla dimensão, diante da confirmação da legitimidade de uma decisão tanto procedimentalmente quanto de modo interpretativo, tal que venha a “apresentar etapas e garantias procedimentais como exigências democráticas, [...] atribuindo-lhe um propósito, uma intencionalidade, e reinterpretando-o a partir disso” (MOTTA, 2017, p. 216).

Além da adesão do sistema jurídico a um sistema tributário nacional caracterizado pela integridade, que busque a integração da nação, em atenção aos sobreprincípios da segurança jurídica, da legalidade, da igualdade, da universalidade da jurisdição e do combate à desigualdade social, impõe-se o robustecimento das instituições arrecadatórias e de fiscalização, com maior celeridade ao contencioso tributário, com a melhoria da transparência do fisco, o fortalecimento da participação da sociedade civil no processo da arrecadação de impostos e o aumento da conscientização da população sobre a importância da ética na gestão tributária e da arrecadação estatal.

Segundo defende Dworkin, “a história da prática social define os grupos comunitários aos quais pertencemos e as obrigações daí resultantes” (DWORKIN, 2014, p. 238). A descrição desses grupos comunitários e a afirmação ou rejeição dessas obrigações são conceitos interpretativos, sendo definidos os grupos e obrigações por meio de uma atitude interpretativa, e não apenas imposta por convenções, decretos ou rituais.

Diante do objetivo ao qual se propõe a teoria integrativa, trilhando o pensamento para o aperfeiçoamento do direito, segundo seu entendimento fundamentalmente estruturado na submissão da comunidade às virtudes da integridade, são identificadas as características elementares das obrigações comunitárias. Desta maneira, a propriedade interpretativa deste modelo não se trata de uma propriedade psicológica de alguns membros desse grupo, mas práticas que deveriam ser adotadas por quaisquer pessoas na mesma situação.



Apesar desses desafios, é importante que o princípio da integridade continue a ser discutido e aplicado no Brasil, especialmente em questões tributárias. A promoção de uma cultura jurídica mais forte e o investimento em recursos e pessoal nos órgãos responsáveis pela aplicação da lei, pela arrecadação e pela fiscalização podem ajudar a superar esses desafios e promover uma aplicação mais justa e equitativa das leis tributárias.

#### **4. CONCLUSÃO**

Deparamo-nos, portanto, com a importância do princípio da integridade para a busca pela justiça tributária e para a integração da comunidade política estabelecida no território nacional.

Abandonando uma visão fragmentada do direito e adotando uma visão sistemática do texto constitucional, considerando valores e objetivos nele definidos, inserimo-nos na teoria integrativa de Dworkin que destaca a interpretação na prática jurídica ao invés de uma moral política abstrata. Enquanto pressupostos da atividade jurisdicional, a integridade e a equidade devem estar dentro dos limites da ideologia constitucional, de forma que a ausência de consenso em determinadas matérias seja resolvida fora do sistema de justiça, inclusive para conferir maior legitimidade ao Poder Judiciário no Estado democrático de Direito.

O princípio da integridade requer que agentes públicos e a sociedade civil se comprometam em proteger os direitos fundamentais e em promover a integração nacional. Para tanto, é importante atuarmos em prol da progressividade do sistema tributário nacional e na defesa das instituições de fiscalização e arrecadação, tendo em vista a consecução dos objetivos fundamentais esculpidos na Constituição da República de 1988.

A legitimidade do Estado é baseada no consenso popular estabelecido pelos princípios do ordenamento jurídico e pelas disposições constitucionais, em uma

estrutura na qual se garanta que os cidadãos assumam obrigação geral de obedecer às decisões políticas impostas comunitariamente.

Cumpramos ressaltar que o modelo proposto não implica nem pressupõe a ausência de conflitos, mas que mesmo diferentes conflitos estão sujeitos à interpretação, exercida inclusive pelo Judiciário em seu papel de determinar as responsabilidades associativas. No sistema tributário nacional, a partir dos consensos lógicos estabelecidos pela sociedade, em atendimento aos princípios da democracia constitucional, pela garantia dos direitos fundamentais e à luz do texto positivado na Constituição da República de 1988, define-se a resposta correta ou adequada considerando os constrangimentos epistemológicos e condicionantes materiais impostos pelo legislador constituinte originário.

A melhor defesa da legitimidade política, portanto, encontra-se no terreno da fraternidade, da comunidade e de suas respectivas obrigações, estando contida a obrigação na essência da associação política. O sentido de legitimidade é, assim, adotado como “o direito de uma comunidade política de tratar seus membros como tendo obrigações em virtude de decisões coletivas da comunidade” (DWORKIN, 2014, p. 249-250).

Nessa perspectiva, a relação entre as obrigações políticas e a comunidade política é permeada pelo atendimento das condições necessárias às condições de fraternidade, sendo que enquanto as autoridades dessas comunidades têm obrigações especiais para com suas comunidades e no interior delas, a obrigação principal na comunidade política é a fidelidade geral ao direito.

Para Dworkin, a comunidade é anterior à justiça e à equidade, sendo elas vistas de acordo com as práticas e valores de determinado grupo específico, implicando que as comunidades políticas consistem em comunidades associativas. O modelo de comunidade por ele defendido considera que as pessoas se associam pela aceitação de que são governadas por princípios comuns, “e não apenas por regras criadas por um acordo político” (DWORKIN, 2014, p. 254), sendo a concepção de

uma comunidade política genuína. Desse sistema contido numa comunidade de princípios decorrem direitos e deveres para seus membros, o que é aceito pelos demais ainda que não sejam expressos ou nunca tenham sido formalmente declarados.

Sob a perspectiva do conteúdo material desses princípios, não necessariamente esses direitos e deveres estão condicionados à aprovação integral desse sistema, sendo obrigações que decorrem “do fato histórico de sua comunidade ter adotado esse sistema, que é então especial para ela, e não da presunção de que ele [cada membro da comunidade] o teria escolhido se a opção tivesse sido inteiramente sua” (DWORKIN, 2014, p. 255).

Um dos componentes desse modelo de comunidade, a verdadeira comunidade política para Dworkin, é a aceitação da integridade política como um ideal político distinto, inclusive como uma forma de acordo entre a moral política de diferentes perspectivas que não ocorreria de outro modo. Em sua perspectiva, o modelo dos princípios “satisfaz as condições da verdadeira comunidade melhor do que qualquer outro modelo de comunidade possível para pessoas que divergem sobre a justiça e a equidade a serem adotadas” (DWORKIN, 2014, p. 257), não significando que automaticamente seja uma comunidade justa, infalível e que não ocorram violação de direitos. Pela compreensão das práticas políticas com base na leitura substancial dos princípios, justifica-se a legitimidade de nossas instituições e das obrigações políticas que dela decorrem, “como uma questão de fraternidade” (DWORKIN, 2014, p. 258).

Nessa leitura reforça-se a responsabilidade políticas dos juízes e operadores do direito em geral, garantindo a sua autonomia dentro das regras do jogo e com o fortalecimento das instituições, oferecendo previsibilidade e coerência com o Estado democrático de Direito aos jurisdicionados e, assim, prevalecendo a integridade como virtude soberana de nossa comunidade.

Equipara-se, desta maneira, a integridade a um ideal político como a justiça, a equidade e o devido processo legal. A teoria integrativa, conforme vimos, se verifica no princípio integrativo legislativo, restringindo a criação do direito pelos legisladores e outros partícipes na alteração das normas públicas, e no princípio integrativo jurisdicional, delimitando o tratamento das normas públicas nas decisões judiciais sob uma perspectiva sistêmica e coerente do conjunto de princípios. A adoção da integridade pelos juízes garantiria, nessa perspectiva, o direito dos cidadãos de serem julgados conforme a melhor concepção da exigência ou responsabilidade exarada pela norma jurídica daquela comunidade naquela época, de forma coerente “como se o Estado tivesse uma única voz”<sup>17</sup>.

Assim, a busca pela fidelidade aos princípios concebidos como mais fundamentais desse sistema concebe que a justiça e a equidade coexistam na exata proporção, de modo que nem sempre a coerência literal corresponderá a correta distinção da integridade, que antes guarda relação com os princípios. Dessa maneira o autor preconiza a dinamicidade e o radicalismo da norma na teoria proposta, na medida em que circunscreve a atuação do juiz em coerência com o princípio fundamental. Nesta concepção do direito, fundamentada no princípio integrativo, entende-se que há menor abertura para argumentos de caráter pragmático diante do estabelecimento de direitos constitucionais substantivos.

## REFERÊNCIAS

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 5ª. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

---

<sup>17</sup> *Idem ibidem*, p. 263.

CARVALHO, Paulo de Barros. "Princípios e sobreprincípios da interpretação do direito" *in* GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: Democracia e liberdade**, São Paulo: Noeses, 2014.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 3ª. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jeferson Luiz Camargo, 3ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípios**. 2ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

FERRAJOLI, Luigi. **Poderes selvagens: a crise da democracia italiana**. Tradução de Alexander Araujo de Souza. 1ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; FEIJÓ, Maria Angélica. **Conflito de precedentes em matéria tributária: mudança de entendimento jurisprudencial e segurança jurídica**. Revista da Faculdade de Direito UFPR, Curitiba, v. 67, n. 1, p. 107-125, jan./abr. 2022. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/81979>

LYOTARD, Jean-François. **A condição pós-moderna**. Tradução de Ricardo Corrêa Barbosa, 20ª. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 2021.

MOTTA, Francisco José Borges. **Ronald Dworkin e a decisão jurídica**. 2ª. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

PANDOLFO, Rafael. "Os precedentes e a nova LINDB: Novo patamar de segurança jurídica no processo administrativo tributário", *in* **30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro**. 1ª. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

REBELO, Victor Bianchini. "Apontamentos sobre o consequentialismo a partir da CHD", *in* **Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-11/diario-classe-apontamentos-consequencialis-mo-partir-chd>

## Referências Jurisprudenciais

**Acórdão nº. 1.076/2016**, Plenário do Tribunal de Contas da União, Relator Raimundo Carreiro, sessão de 04/05/2016.