

DEMANDAS ESTRUTURAIS EM DIREITO TRIBUTÁRIO

*Marco Bruno Miranda Clementino*¹

1. INTRODUÇÃO

Confinados por dois meses em sala de aula na escola da magistratura, dez novos juízes federais, então já aprovados no concurso público e empossados no cargo, frequentam o curso de formação inicial ao exercício da carreira antes de assumirem a função nas varas em que foram lotados. Entre os diversos temas abordados no curso durante mais de quatro meses, são informados, em determinada manhã, de que farão um estudo de caso sobre execução fiscal.

Imaginando uma aula essencialmente procedimental, com discretas incursões no direito tributário, são inicialmente estimulados, no contexto da metodologia da aula, a escolherem uma cidade para destruir! Ainda espantados, alguns deles tentam se furtar da resposta, sendo, porém, informados

1. Doutor e Mestre em Direito. Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Juiz Federal em Natal, na Vara Privativa de Execuções Fiscais. Membro do Centro Nacional de Inteligência da Justiça Federal e do Comitê Nacional da Conciliação do CNJ. Coordenador do IBET-Natal.

da obrigatoriedade da escolha. Provavelmente buscando fugir de uma resposta consciente, o primeiro usa da ironia e escolhe Brasília. Dois deles, visivelmente emocionados, indicam Serra da Saudade, no estado de Minas Gerais, a cidade menos populosa do Brasil, com 781 habitantes, com o nítido objetivo de que a drástica decisão impactasse o menor número de vidas. Independentemente da escolha de cada um, o constrangimento é generalizado.

No curso da dinâmica, cada um apresenta uma resposta e, ao final dessa primeira fase da aula, a turma expõe o desconforto de uma escolha tão delicada, justificando-o no peso da responsabilidade de destruir a toda a história de uma célula tão relevante da convivência social como a cidade, formada por uma complexa teia de direitos interconectados e, sobretudo, de vidas humanas.

Num segundo momento, o caso concreto, baseado numa situação real, é efetivamente apresentado: um processo de execução fiscal resultante do pensamento de vários outros visando à cobrança de créditos tributários acumulados por algumas décadas, tendo como sujeito passivo direto uma empresa pública municipal insolvente, porém com o posterior reconhecimento da responsabilidade tributária do município, capital de um estado federado. De tão elevado, o crédito tributário, com o prosseguimento regular da execução fiscal, pode rigorosamente levar o município à bancarrota, com a inviabilização da oferta de serviços públicos básicos e o consequente descumprimento generalizado de direitos sociais.

Nesse instante, todos eles afirmam que nunca haviam pensado o processo tributário sob viés consequencialista, até pelo marcante caráter formal da tributação. No entanto, o prévio desafio a que foram submetidos neles despertou uma importante reflexão sobre o papel do controle jurisdicional nas ações exacionais, particularmente no tocante ao resguardo dos valores constitucionais.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Em seguida, o professor começa a detalhar cada ato processual do caso específico após a constatação real do risco financeiro de inviabilização da cidade com o prosseguimento irrefletido do processo executivo. Curiosamente, quando apresentados a cada dificuldade, talvez pautados pela premissa de que a interpretação constitucional não deve conduzir à destruição irracional de entes subnacionais – a rigor, de microcivilizações –, os alunos apontam, para enfrentamento da complexidade do caso, as mesmas técnicas aplicadas na situação concreta: ênfase ao diálogo e à cooperação, amplificação do debate visando à busca de soluções alternativas ao litígio, emprego de reuniões e audiências públicas, entre outras. Ao final, a turma chega a uma conclusão inesperada: eles haviam transformado uma execução fiscal numa demanda estrutural.

O objetivo geral deste trabalho é o mesmo daquela atividade: demonstrar a possibilidade de emprego da dogmática estrutural também no processo judicial tributário. Como objetivos específicos, pretende-se: (i) descrever a clássica relação jurídica tributária num contexto de complexidade das relações sociais; (ii) apresentar as características do processo estrutural, exemplificando com algumas das técnicas empregadas na solução de litígios complexos e de caráter sistêmico; (iii) apontar traços antiexacionais na adoção da dogmática estrutural no processo tributário; (iv) demonstrar as técnicas que podem ser empregadas nos litígios tributários complexos e de caráter sistêmico.

Enfrentar essa problemática se justifica no fato de que o rito já vetusto e estreito da execução fiscal, prescrito pela Lei nº 6.830/1980, não consegue oferecer solução adequada a litígios tributários complexos e de caráter sistêmico, com risco de, em certas situações, redundar a cobrança do crédito tributário (ou não-tributário) em estado generalizado de violação constitucional. A adoção de técnicas estruturais, por outro lado, permite a implantação de soluções inovadoras, inteligentes, participativas e dialogadas, com maior respeito às competências constitucionais.

A pesquisa, com abordagem descritiva, observa o método lógico-dedutivo, sob o uso de técnicas como o emprego de fontes bibliográficas e de dados obtidos de processos judiciais.

2. “WHEN WE TAX WE ARE DEALING WITH FIRE”

O tributo é um combustível inflamável. Charles Adams, autor da afirmação que oferece título a este tópico, ao fazer uma detalhada e fascinante análise sobre a história do tributo no curso das civilizações, mostra o efeito destruidor do seu mau uso e a necessidade de um controle apropriado no exercício do poder de tributar. Por outro lado, descreve como tributos corretamente controlados permitiram a construção de grandes nações, com inúmeros benefícios aos seus habitantes: “No mundo antigo, as modalidades corretas de tributos produziram a magnificência da Grécia, foram o coração da grandeza de Roma e até o sucesso e a popularidade de César” (ADAMS, 1999, p. 1, 3)².

Adams narra que, de uma forma ou de outra, nenhuma civilização deixou de tributar. Isso se explica porque a razão humana custa caro e, quanto mais se avança no desenvolvimento das civilizações, as necessidades humanas tendem a ser crescentes, exigindo racionalidade no emprego dos recursos econômicos disponíveis. Isso ocorre pelo fato de que, quanto mais complexas se tornam as necessidades do indivíduo, diminuem as possibilidades de que ele, por si só, consiga provê-las (CLEMENTINO, 2016).

Por outro lado, não existe civilização que floresça sem prestigiar seu maior ativo: o ser humano. A escolha adequada de modalidades tributárias estimula o esforço individual em busca da geração de riquezas, garantindo a propriedade privada e, por conseguinte, também a liberdade individual.

2. Tradução livre: “In the ancient world, the right kind of taxes produced the magnificence of Greece and were the heart of Rome’s greatness and even Caesar’s success and popularity”.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Nesse sentido, embora a tributação apresente um sentido coletivo, já que visa abastecer o Estado de recursos para o atendimento de necessidades coletivas, curiosamente seu maior foco se dirige ao indivíduo, àquele que deseja trabalhar, empreender e gerar riquezas, resguardando as condições para que possa agir com autonomia.

Naturalmente, essa “escolha adequada”, de caráter político, traduz-se em linguagem jurídica para fins de controle social. Portanto, a definição da legitimidade do poder de tributar se expressa através do direito. Porém, como este apresenta um propósito muito mais amplo e genérico de controle social, sua operatividade se dá através de espécies de camadas, que promovem “recortes” da realidade a fim de lhes oferecer o devido regramento.

O direito tributário, portanto, consiste na “camada” que controla a atuação do Estado na participação na propriedade individual em busca de recursos para atendimento das necessidades coletivas. Trata-se de uma camada, ou ramo, que objetiva essencialmente o controle da atividade estatal das “escolhas corretas” no poder de tributar, seja quanto à definição das modalidades e seus elementos, seja quanto aos mecanismos de garantia do crédito tributário.

Esse controle estatal, naturalmente, não é estéril. Ele tem por finalidade última resguardar a liberdade individual, de modo a impulsionar a geração de riquezas e, consequentemente, o desenvolvimento humano. Portanto, o indivíduo precisa participar ativamente dessa dinâmica de controle estatal, com a garantia institucional de que possa resguardar sua esfera de autonomia, através da tutela de seus direitos. Para que isso aconteça, aquele sistema de camadas pressupõe recortes progressivos, até atingir um núcleo em que aparece o indivíduo, no qual ele poderá oferecer resistência legítima à proteção de seus interesses.

Esse núcleo é a relação jurídica tributária, cujo arquétipo foi “lógico-semanticamente” construído por Paulo de Barros

Carvalho, com a teoria da regra-matriz de incidência tributária. Primeiro, ele ofereceu elementos descritivos da obrigação tributária propriamente dita, aquela de “substância patrimonial”, distinguindo-a dos “vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos”. Assim, ele identificou dois tipos de relações jurídicas tributárias: “As primeiras, previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência — regra-matriz —, e as outras, circunpostas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária, são os deveres instrumentais ou formais” (CARVALHO, 2015, p. 641).

Em ambas as relações jurídicas, o indivíduo aparece, com a denominação de sujeito passivo, sempre como expressão do controle jurídico da tributação e com o objetivo de resguardo material da legitimidade de seus interesses quando da incidência da norma tributária. Tratando-se da tutela direta de interesses patrimoniais, a titularidade de seus direitos será realizada na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, como contribuinte ou responsável, de forma a que o objeto da tributação não exceda os limites do objeto da relação jurídica tributária e, portanto, preserve o livre exercício da propriedade.

Paulo de Barros Carvalho define obrigação tributária como, “o vínculo abstrato em que uma pessoa, chamado de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial, decorrente da aplicação de norma jurídica tributária (art. 3º do Código Tributário Nacional)” (CARVALHO, 2015, p. 641-642). Ora, a despeito de se fazer referência a “direito subjetivo” do sujeito ativo, no caso o Estado, a proteção do indivíduo, do sujeito passivo, está na observância dos limites do objeto da relação, com base nos quais exerce ele o seu dever jurídico correspondente.

Sendo a tutela da propriedade individual o principal objetivo do controle da tributação, pode-se dizer que o maior prestígio do indivíduo no campo do direito tributário é seu enquadramento como sujeito passivo da obrigação tributária, uma espécie de marco de afirmação de sua autonomia. É essa

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

relação obrigacional que o indivíduo relata em juízo para defesa de seus direitos, em caso de violação pelo Estado no exercício do poder de tributar.

Desse modo, a matéria-prima do processo tributário é a relação jurídica obrigacional tributária. Com fundamento nela, o Estado cobra o tributo em caso de descumprimento, pelo sujeito passivo, de seu dever jurídico de pagamento do crédito tributário (ações exacionais), destacando-se, nesse campo, o procedimento da execução fiscal. Por outro lado, também forte nela o indivíduo defende seus interesses, com o objetivo de observância dos limites de incidência da norma tributária (ações antiexacionais).

Percebe-se, portanto, que o processo tributário reproduz a lógica bipolar, de caráter individualista, do processo civil em geral. Como forma de tutelar o interesse individual, o processo fotografa a participação do indivíduo na tributação e enfoca o específico vínculo entre este e o Estado, isolando-o da infinitude de outros vínculos jurídicos existentes. Isso ocorre porque, se esse núcleo da realidade tributária não fosse fotografado, dificilmente o intérprete conseguiria sair da generalidade e resguardar a tutela do interesse individual. Assim, como regra geral, o processo tributário preocupa-se com a tutela de direitos subjetivos – inclusive os do Estado – e atrai a aplicação de conceitos do processo civil tradicional, como partes, causa de pedir, pedido e coisa julgada.

3. DÁ CERTO QUASE SEMPRE, MAS NEM SEMPRE

Esse modelo individualista de processo tributário dá certo quase sempre, mas nem sempre. Ele apresenta a virtude de colocar no microscópio o indivíduo, preservando sua autonomia e dignidade, mas impede a observação do cosmos. Às vezes, porém, é preciso um telescópio para contemplar as interações macroscópicas. Sem isso, não se consegue perceber quando a efetivação da tutela jurídica individual produz, pela via indireta, uma multiplicidade de violações a interesses

também individuais, pela íntima conexão do resultado daquela com a garantia de direitos de terceiros.

No passado, esse fenômeno ocorria muito raramente e praticamente nunca era constatado, seja porque os referenciais espaciais dos indivíduos não permitiam uma interação tão intensa em sociedade como a que acontece hoje, seja porque a obtenção da informação era escassa, pelo que conexões de interesses, quando existentes, dificilmente eram cognoscíveis. Porém, vive-se hoje um contexto diferente, em que a expressão “cidadão global” já é um tanto antiga e, por incrível que pareça, está em processo de superação. Mais do que uma peça do tabuleiro global, o ser humano assumiu o status de “intervizinho”, imerso numa teia muito acelerada de interações, pelos mais diversos canais, que assume uma enorme complexidade quando contemplada a partir de uma lente mais ampliada.

A capacidade de conexão do intervizinho é incrível, sobretudo das crianças. Elas não mais se adaptam sequer à lógica da programação televisiva, nem mesmo dos canais a cabo. Absorveram o conceito de plataforma digital e, ainda na tenra idade, naturalizam a conexão ao mundo virtual em busca de informação. O intervizinho adulto até afeto desenvolve e pratica por redes sociais, realiza teletrabalho e não mais depende da educação formal para adquirir conhecimento. Como já se afirmou, “é um novo modelo mental que se desenvolveu e se consolidou com uma velocidade exponencial, sem que as respostas institucionais tivessem acompanhado o processo de mudança” (CLEMENTINO, 2019, p. 52)”.³

Essa multiplicidade de interesses interconectados como um castelo de cartas transformou a sociedade e o direito numa complexa rede de relações, cujo alcance não mais observa sequer paradigmas espaço-temporais. Assim, nem sempre soluções lineares, pautadas pela lógica individualista e circunscritas em tempo e espaço, são suficientes para o enfrentamento de conflitos que assumem características cada vez mais sistêmicas³.

3. Eduardo Sousa Dantas lembra que, “no âmbito das ações estruturais, a complexidade desses casos, representada pelos diversos pontos das políticas públicas envolvidas ou direitos e interesses representados, são representados pela metáfora da teia de aranha

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Por isso mesmo, ao apreciar uma relação jurídica tributária, para além de reduzir o fato jurídico ao esquema normativo, ou seja, à abstração do liame obrigacional, o intérprete precisa ampliar o foco, a fim de detectar possíveis consequências exógenas àquele microcosmo⁴. Em outras palavras, cabe-lhe compreender os naturais desdobramentos de um raciocínio jurídico linear de aplicação, sobretudo o impacto constitucional de determinada construção normativa individual e concreta.

É importante ressaltar que esses desdobramentos se referem também a interesses jurídicos e não de outra natureza. Essa operação não tem por pressuposto a negativa do direito como instrumento de controle social. Pelo contrário, o objetivo dela é garantir a validade e a eficácia do direito, compreendido como um sistema normativo⁵. Ora, se o direi-

de Lon Fuller e Keneth Winston. Para Fuller e Winston, a intervenção em determinado ponto de uma política pública, no âmbito de uma ação estrutural, faz com que a tensão exercida sobre essa teia imaginária seja redistribuída para todas as outras partes e problemas conexos, seguindo um padrão complexo e imprevisível que não pode ser inteiramente previsto” (DANTAS, 2019, p. 80-81).

4. Deve-se ter noção de que há um problema estrutural por trás ou de forma subjacente a uma aparente ação individual. Na execução fiscal discutida pelos juízes federais naquele curso, o que se encontra nas entrelinhas é o *déficit* de gestão ou de *performance* da empresa pública no desempenho de suas funções. Tomando por base texto de Sérgio Cruz Arenhart, sob a aparência de um conflito individual existe, na verdade, uma questão coletiva ou estrutural. Em vez de tutelar o direito de uma parte bem delimitada em detrimento de outra, o juiz vai afetar diversos outros direitos e interesses: os direitos dos munícipes à prestação do serviço público, os demais serviços do município eventualmente afetados pelo desequilíbrio financeiro, os empregos das pessoas que trabalham na empresa pública, os eventuais particulares que tenham contratos com esta e que sejam afetados pelo direcionamento dos recursos à execução fiscal, dentre outros. Arenhart sustenta que o processo coletivo brasileiro também não é adequado para tratar dessas questões, uma vez que se limitam a replicar o modelo de uma ação individual, ajuizada por um legitimado em benefício de terceiros ou de uma coletividade, que não têm a oportunidade de se manifestar nos autos. O ideal, portanto, é chamar aos autos os interessados e afetados pela decisão para que sejam proferidas decisões mais qualificadas e deliberativas, que levem em consideração diferentes pontos de vista (ARENHART, 2015).

5. Outra característica das ações estruturais que difere do processo meramente individual é ressaltada por Owen Fiss. Segundo ele, enquanto o processo tradicional é voltado para fatos retrospectivos (a indenização de uma lesão já consolidada, a reparação de uma situação ocorrida no passado), as ações estruturais são prospectivas. Ou seja, a tutela estrutural olha para o futuro, buscando eliminar a situação de

to é estruturado em camadas, esse procedimento evita que as inferiores neutralizem as mais elevadas, numa espécie de comportamento suicida.

Esse fenômeno pode ocorrer também no processo tributário. Embora a lógica individualista funcione com normalidade na maioria dos casos, viabilizando o regular controle estatal da tributação, em certos casos os profissionais do direito se deparam com situações de maior complexidade, envolvendo interesses concorrentes. Não se trata propriamente de interesses contrapostos, já que isso lhes permitiria a análise a partir de uma lógica de linearidade, mas de interesses rigorosamente interdependentes, estruturados como um castelo de cartas, suscetível de desabar se as soluções empregadas não forem concebidas sob uma perspectiva sistêmica.

No entanto, como o processo tributário consiste numa espécie de pleonasma da relação jurídica tributária, já que reproduz uma prévia linguagem a fim de procedimentalizar sua eficácia em busca da materialização do objeto da obrigação tributária, ele tende a cegar o intérprete na identificação das possíveis consequências decorrentes da produção normativa dele decorrente. Em outras palavras, o peso do individualismo que marca o desenho institucional da burocracia no processo tributário dificulta bastante o diagnóstico quanto à interdependência de interesses jurídicos e a identificação de riscos de violações generalizadas de direitos em virtude de uma produção normativa linear.

A rigor, é basicamente por essa razão que, naquela aula no curso de formação inicial dos juízes federais, eles manifestaram nunca haver percebido que, com a mera cobrança de um crédito tributário numa execução fiscal, poderia ser destruída uma cidade! É que, como o raciocínio era orientado

violação de direitos encontrada quando do ajuizamento da ação. Não se busca apenas tutelar o caso concreto, mas remodelar a instituição pública que apresenta resultados insatisfatórios de performance, a política pública insuficiente, o problema, a falha ou o bloqueio institucional subjacente, que causam a violação dos direitos dos cidadãos (FISS, 1979).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

por um prévio enquadramento na lógica bipolar do processo tributário e nos limites da competência jurisdicional, a busca linear e desenfreada do pagamento do crédito lhes seria, a princípio, a única resposta jurídica válida, ainda que com efeitos devastadores em termos sistêmicos.

Reitere-se que essa lógica linear e bipolar se basta para a maioria dos casos, sobretudo para o funcionamento regular da tributação. Porém, não se pode perder de vista que, no processo tributário, há necessariamente um conflito, ainda que se trate de uma ação exacional. Ora, uma execução fiscal pressupõe, como elemento mínimo, um crédito tributário supostamente não pago, portanto uma situação de anormalidade quanto à eficácia da norma tributária.

Desse modo, o processo tributário lida, como princípio, com um contexto de maior complexidade do que se verifica na arrecadação cotidiana. Nas ações exacionais, por exemplo, existe um crédito tributário para cobrança, expresso numa certidão da dívida ativa, decorrente de uma impontualidade de pagamento cuja motivação não é expressa formalmente em linguagem. E, mesmo nos casos individuais, essa motivação pode variar desde o deliberado desejo de enriquecimento ilícito até a necessidade de tratamento oneroso de uma doença gravíssima, como o câncer.

É verdade que esses fatos jurídicos podem de alguma forma vir a ser vertidos em linguagem no processo tributário, ainda que através dos estreitos canais de veiculação, como uma exceção de pré-executividade ou uma ação de embargos à execução fiscal, ambos em si submetidos a algumas “barreiras” processuais. Porém, mesmo que se consiga superá-las e o fato seja efetivamente vertido em linguagem no âmbito do processo judicial, o microcosmo da relação jurídica tributária não contempla critérios muito claros para se lidar com motivações legítimas de impontualidade, expressos na necessidade de garantia de interesses concorrentes.

Se isso não bastasse, há situações de complexidade muito maior, em particular em face da multiplicidade de interesses envolvidos, a exemplo da cobrança que pode ensejar a destruição de uma cidade. Esses casos normalmente acontecem quando a cobrança linearmente efetuada com base na lógica bipolar apresenta o risco de afetar uma política pública. Não é raro que uma cobrança judicial de créditos tributários devidos por hospitais, por exemplo, possa gerar um efeito drástico nas condições de prestação da política do Sistema Único de Saúde (SUS), resultando em violação generalizada do direito fundamental à saúde numa determinada localidade. Em certos casos, a execução fiscal pode redundar diretamente na paralisação de portos ou aeroportos, assim como interferir severamente na infraestrutura de uma cidade ou estado.

Isso acontece porque certas relações jurídicas embutem mesmo uma complexidade nem sempre aparente. No caso dos hospitais, não é incomum, por exemplo, que o inadimplemento do tributo tenha íntima relação com uma impontualidade contumaz nos repasses do SUS, às vezes de responsabilidade do próprio ente tributante. Em outras situações, por mais inacreditável que pareça, a burocracia estatal pode ostentar um peso linguístico tão denso, a ponto de o Estado poder vir a cobrar de si mesmo, através de pessoas jurídicas diferentes, de mesmo nível federativo ou não, e com essa cobrança inviabilizar uma atividade estatal essencial qualquer.

4. O PROCESSO TRIBUTÁRIO NÃO PODE SER UMA METRALHADORA GIRATÓRIA

O processo tributário não pode ser uma metralhadora giratória e o microcosmo da relação jurídica tributária não pode ser uma obsessão. Não há dúvida de que, ainda que sob todo esse contexto de complexidade, o crédito tributário precisa ser adimplido. Porém, é preciso que o aplicador do direito, forte em interpretação sistemática, encontre soluções, fundadas no direito, para viabilizar a realização da tributação nessas

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

hipóteses excepcionais, evitando violações generalizadas de direitos subjetivos.

Encontrar soluções criativas e inovadoras para problemas (tributários) complexos não é fácil e, ademais, quando isso ocorre efetivamente, a implementação tampouco é simples, já que elas costumam fugir dos referenciais burocráticos já postos. A tendência é que não haja sistemas de tecnologia da informação na administração públicas capazes de interpretá-las e normalmente não existe regulação detalhada que auxilie na sua formalização. São soluções que, com alguma frequência, tendem a gerar pânico e insegurança em agentes públicos ainda muito apegados ao modelo legal-burocrático puro de gestão pública infelizmente ainda tão entranhado no Estado brasileiro.

Com efeito, o clássico burocrata terá muita dificuldade de lidar, por exemplo, com a penhora de um lixão pertencente a uma empresa pública de coleta de lixo urbano, visando à monetização dos resíduos sólidos enterrados com vistas ao adimplemento do crédito tributário, em substituição à penhora do imóvel em que aquela funciona, ainda que tenha consciência do risco de inviabilização da atividade por ela prestada, ou mesmo à expedição de um precatório, decorrente de redirecionamento do débito ao município, mesmo que convicto do impacto devastador em suas finanças, sob ameaça de inviabilização de serviços na cidade. Como esse mesmo burocrata tende a conceber linearmente o processo tributário, ele tende a se contentar – até eticamente – com as soluções nefastas típicas de um raciocínio linear, enxergando eventual desgraça como um efeito qualquer além dos limites da sua competência como agente público.

Todavia, como encontrar e implementar soluções não é mesmo algo simples, até porque tampouco são simples os interesses envolvidos, é preciso que o juiz, no processo tributário, esteja aberto a um poderoso, porém legítimo, instrumento antiexaccional, ainda que de caráter relativo: o diálogo. Diz-se “relativo”, porque, nesse caso, o caráter antiexaccional não se dirige

à invalidade da relação jurídica tributária em si, mas justifica um freio racional à cobrança, de modo a que se busque uma solução que consiga preservar o máximo de direitos individuais. Freia-se não pela pretensão de aniquilar a relação jurídica tributária em si, senão apenas para ajustar a cobrança a um patamar de compatibilização dos múltiplos interesses envolvidos.

Nesse momento, o processo tributário atrai para si a dogmática estrutural e, tratando-se de execução fiscal, esta assume a condição de demanda estrutural. A partir desse momento, independentemente do rito processual que vinha sendo observado na ação, o diálogo passa a constituir fundamento da construção de soluções ao conflito tributário e uma verdadeira revolução se opera na aplicação de certos conceitos tradicionais, assim como na condução do procedimento.

Com efeito, no processo estrutural, confere-se destacada ênfase ao diálogo, com ampla participação social e a afirmação de uma litigância policêntrica, em substituição à insuficiente lógica bipolar e adversarial do processo subjetivo. Nele, as soluções são construídas sempre através do diálogo, ainda que formalizadas por decisão judicial como forma de conferir maior segurança à atuação de agentes da administração.

Nesse contexto, um processo extremamente formalista como o tributário passa a comportar a realização de múltiplas audiências visando estimular essa construção coletiva de soluções. O contraditório, nesse caso, pressupõe uma participação mais ampla, sendo desejável a presença no processo de atores não enquadrados tecnicamente como partes, mas que possam influir democrática e legitimamente no equacionamento do conflito e pretendam resguardar interesses concorrentes não necessariamente vertidos em linguagem na relação jurídica tributária.

Essa construção de soluções é também progressiva e pode exigir ampliação do tempo do processo, em busca de uma maior adaptabilidade delas. Assim, são princípios da dogmática estrutural a flexibilidade no cumprimento e a calendarização, como forma de possibilitar que soluções inovadoras possam ser

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

absorvidas com maior fluidez e mediante a eliminação dos obstáculos que venham a aparecer no percurso, difíceis de serem antevistos em virtude da complexidade contextual.

Da mesma forma, em virtude da amplificação do espectro do contraditório, assim como da eleição do diálogo como fundamento na tomada de decisões, flexibiliza-se também o exame do pedido e da causa de pedir, com reflexos inclusive quanto aos limites objetivos e a eficácia preclusiva da coisa julgada. Com efeito, esse estímulo à participação mais ampla de atores tipicamente não qualificados como partes se justifica pela eventual existência de interesses concorrentes, porém interdependentes, cujo enfrentamento precisa, em certas situações, dar-se em conjunto. Por isso mesmo, a vinculação à congruência pode ser relativizada, quando necessário.

Nesse contexto, o juiz se distancia da figura clássica de presidente do feito para assumir uma posição de gestor ativo do conflito⁶, com uma postura de cooperação e incentivo ao diálogo, condutas respaldadas pelo artigo 6º do Código de Processo Civil. Assim, o juiz deve se comportar como uma espécie de “facilitador” de densidade constitucional do diálogo e, para isso, mais do que os atributos tradicionais do exercício da autoridade, precisa apresentar aptidões de liderança na condução do feito. Ora, este não mais tramita em busca de

6. Segundo Eduardo Sousa Dantas, “a tutela tradicional foca um ato ou fato específico que alegadamente provocou a violação de um direito. Nessas ações, os indivíduos são as partes do processo e realizam as suas próprias defesas, diretamente ou através dos representantes que escolherem. A presunção desse sistema é que o indivíduo é plenamente capaz de se defender, sendo o vencedor da ação o agente mais eficiente, aquele que melhor demonstrar os argumentos pelos quais sua pretensão deve ser acolhida. Há, portanto, a transferência da ética da eficiência e da competição do mercado para dentro dos tribunais. Já na tutela estrutural, a vítima da violação do direito não é um indivíduo, mas um grupo, e o conceito de parte é pulverizado, uma vez que há um número significativo de pessoas, grupos, associações, agentes públicos e políticos com interesse na causa e que serão diretamente afetados pela decisão. Os objetos do processo não são incidentes ou negócios jurídicos praticados no passado, mas sim as condições da vida social, a proteção ou concretização de direitos fundamentais e o papel que as organizações que atuam em larga escala têm e devem desempenhar na proteção ou promoção desses direitos” (DANTAS, 2019. p. 91-92).

uma decisão judicial, senão visando à construção coletiva de uma solução para um problema complexo.

Quanto a esse ponto, sobleva ressaltar um papel importantíssimo do juiz nas demandas estruturais que envolvam problemas jurídicos relacionados a políticas públicas, consistente no suprimento judicial de determinados entraves burocráticos para o atingimento de determinados fins. É que, nesses casos, não raras vezes existe efetivamente a disposição da administração em colaborar, porém a legislação impõe uma série de obstáculos difíceis de serem ultrapassados pelos mais diversos motivos. Em alguns casos, é possível identificar até enunciados cujas materialidades se chocam frontalmente, em nítida violação ao princípio da segurança jurídica.

Ora, é verdade que, a rigor, eventual antinomia entre dois enunciados é meramente aparente e, por isso, a contradição pode ser suprida no processo de construção de sentido da norma jurídica. Todavia, tratando-se de políticas públicas, é comum que enunciados emitam condutas para órgãos diferentes da administração pública (ou mesmo para entes diferentes da federação) e a comunicação entre estes não seja fluida, circunstância que rigorosamente paralisa o processo de tomada de decisões. Nesses casos, o papel do juiz de gestor ativo do conflito é fundamental, suprindo judicialmente os obstáculos que se põem ou viabilizando uma solução dialogada.

Outro aspecto relevante quanto à técnica de condução do processo estrutural por meio do diálogo e à participação mais ampla de instituições ou outros atores da sociedade, sobretudo quando existe envolvimento por parte do Estado, é o respeito ao princípio da separação dos poderes. Na demanda estrutural, assumindo o juiz a posição de gestor ativo do conflito, a tendência é que decida menos e estimule mais as deliberações construídas coletivamente. Nesse sentido, dependendo do objetivo almejado, o juiz sempre deve buscar a devida representatividade a fim de obter a necessária legitimação das medidas a serem definidas.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Sob esse mesmo contexto, o emprego da cooperação judiciária também consiste em importante ferramenta de atuação, considerando que, em certas situações, a distribuição constitucional de competências pode colocar em choque duas autoridades judiciárias, cada qual atuando com base na pretensão que lhe seja formulada. Desse modo, a prática de atos concertados por juízos cooperantes, por exemplo, pode otimizar bastante os esforços em busca da solução conjunta de litígios que tramitem em mais de uma unidade jurisdicional.

Por fim, nesse contexto de diálogo, cooperação, flexibilidade e calendarização, não há dúvida de que o emprego de negócios jurídicos processuais é altamente recomendável, sobretudo se se considerar que a estabilidade institucional não é propriamente um traço marcante da administração pública brasileira. Por isso, através desse instituto, o juiz tem um instrumento para conferir a estabilidade que o poder público normalmente não apresenta. Isso não significa que o curso de uma demanda não possa ser mudado, pelos mais diversos fatores. Pelo contrário, a ideia de flexibilidade precisa estar sempre presente. Todavia, os negócios jurídicos processuais não apenas formalizam alguns efeitos jurídicos, mas expressam compromissos éticos que são assumidos no âmbito do processo estrutural, sem os quais o juiz tem dificuldade de conduzi-lo a longo prazo.

5. O PROCESSO TRIBUTÁRIO TEM OLFATO!

O processo tributário sempre foi considerado algo inodor. Embora vertido em linguagem, o direito tributário é um ramo acentuadamente técnico e de elevado rigor formal. Tradicionalmente, prestigia-se a linguagem escrita e o suporte documental para a emissão de informações visando à produção de efeitos jurídicos ou, mais recentemente, o emprego de dados de sistemas de tecnologia da informação. O fato é que, no processo tributário, em decorrência dessas características do direito tributário, normalmente se exerce uma jurisdição

eminentemente técnica (e de gabinete), com a apreciação de matérias tidas como unicamente de direito e, portanto, dispensando-se instrução processual.

Nesse contexto, a oralidade não costuma ser uma ferramenta muito frequente no processo tributário. Daí se afirmar ser este inodor, já que os atores do processo não se encontram, não se conhecem e pouco dialogam. Em outras palavras, não são comuns as oportunidades de interação entre seres humanos no processo tributário.

Entretanto, com o reconhecimento da viabilidade de emprego da dogmática estrutural, um novo desenho procedimental ganha contornos e o processo tributário passa a ter olfato! O juiz se aproxima dos atores do processo e amplia os espaços em vista de uma participação social mais ativa. Ele interage mais diretamente e a oralidade adquire um enorme relevo na solução de conflitos vinculados a um ramo do direito densamente orientado pela noção de legalidade.

Nesse sentido, são fascinantes e desafiadoras as consequências dessa nova postura. Porém, justamente por isso nem sempre é fácil convencer os mais diversos atores a aderirem a esse novo modelo de solução de conflitos tributários. É comum identificar o direito tributário como um ramo duro, quase desumano, que não contempla soluções inteligentes e sobretudo inovadoras. Por outro lado, aceitam-se com naturalidade os eventuais comportamentos suicidas, como se a interpretação jurídica não implicasse uma construção de sentido e, desse modo, dependesse essencialmente da atuação humana.

Aliás, a esse respeito, convém salientar que a adoção desse modelo não busca a revolucionar a hermenêutica ou mesmo o sistema de princípios do direito tributário. Não há qualquer mudança no regime jurídico, senão apenas a proposta de um modo de atuação jurisdicional visando enriquecer a construção de sentido da norma, através de uma maior polifonia de discursos e sob o reconhecimento de que, nos tempos

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

atuais, os interesses jurídicos em sociedade podem adquirir uma maior complexidade e caráter sistêmico.

Assim, um primeiro ponto a se considerar é que, em determinadas situações, o incentivo ao diálogo pode indicar o reconhecimento de um maior grau de consensualidade no direito tributário. Ainda que assim seja, isso não implica, de maneira nenhuma, a substituição da legalidade pela autonomia da vontade. Ora, não há dúvida de que existe um espaço para diálogo, inclusive para a construção de soluções inovadoras, mas um “núcleo absoluto inegociável” há de ser mantido em preservação da higidez do princípio da legalidade (CLEMENTINO, 2017).

O diálogo pode conduzir a uma interpretação mais rica visando à construção de sentido da norma jurídica ou mesmo à proposição de mecanismos de implementação de certas soluções, mas não poderá, por exemplo, constituir fundamento para alteração de um critério da regra-matriz de incidência tributária, até pela necessidade de resguardo da isonomia entre os contribuintes. O certo é que nem sempre o problema jurídico especificamente debatido no processo tributário diz respeito à validade em si de uma obrigação tributária, podendo referir-se, por exemplo, à dificuldade momentânea de pagamento do crédito e, quanto a isso, a própria legislação é pródiga em possíveis soluções que podem ser empregadas, as quais podem ser objeto de um debate mais amplo.

Esse processo tributário com olfato não é necessariamente restrito aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. Dependendo dos interesses concorrentes, mais atores podem ser chamados a contribuir com a solução do conflito, com a amplificação do contraditório. Isso pode ocorrer por meio da realização de um maior número de audiências e mesmo de audiências públicas, nas quais sejam colhidas informações que podem auxiliar na definição de rumos e construção de soluções.

Contudo, um aspecto bastante relevante que se impõe observar em cada caso é a proteção ao sigilo fiscal. Nem todos os casos vão comportar a amplificação do contraditório e,

em outros, embora ela possa existir, é possível que não tenha condições de abranger o conteúdo do processo como um todo. Desse modo, quando da realização de audiências mais amplas ou de audiências públicas, esses fatores precisam ser cuidadosamente sopesados, com a definição rigorosa de limites, que serão fixados pelo juiz em cada caso. Evidentemente, pode ser que haja também interesse da parte interessada de liberar o sigilo fiscal a fim de viabilizar a realização do ato, informação que pode ser colhida, naturalmente, mediante consulta.

No processo estrutural, com esse desenho colaborativo, verifica-se uma maior horizontalidade entre o juiz, as partes e eventuais sujeitos que participem mais ativamente. Por isso, o modelo tradicional de audiências pode ser substituído pelo de reuniões, embora sob a liderança do juiz. É que, nas demandas estruturais, tendo em vista o engajamento de todos em torno de um objetivo coletivamente planejado, o modelo de reuniões não apenas permite o acompanhamento do calendário processual, como também funciona como uma espécie de instrumento de gestão de projetos.

A propósito, nas demandas estruturais, por todas essas características, o processo judicial passa a ganhar nítidas feições de um projeto e, por isso, as técnicas utilizadas também se afinam com os modelos típicos de gestão respectiva. Por isso mesmo, a utilização, por exemplo, de técnicas inspiradas nas metodologias ágeis e de aplicativos de gestão de projetos pode ser de grande valia para acompanhamento do esforço comum para implementação das medidas estabelecidas.

Também como expressão desse modelo, é possível que, no processo tributário, todos os atores se vejam discutindo problemas jurídicos vinculados a outros ramos do direito, introduzindo-se um traço interdisciplinar. É que, para a solução de um conflito tributário, é possível se exija o enfrentamento e superação de um prévio obstáculo, cujo conteúdo seja alheio ao direito tributário. Para além do fato de que, nos dias atuais, dificilmente se consegue um recorte tão absoluto da realidade e a redução da análise de determinado fato jurídico à luz de

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

apenas um regime jurídico isolado, o que importa, nesse contexto, é a participação ativa dos atores que tenham a atribuição de influir no problema discutido.

Muito por isso, nas demandas estruturais tributárias, o emprego da cooperação judiciária pode ser uma ferramenta bastante útil. Com grande frequência, os contribuintes têm dívidas de diferentes naturezas sendo cobradas em outros juízos. Nesse caso, a atuação conjunta de todos eles consiste numa estratégia muito eficiente para que se busque uma recuperação eficaz e racional de empresas ou o restabelecimento da solvência de pessoas físicas que desejem regularizar sua situação financeira.

Quanto a isso, o emprego da dogmática estrutural viabiliza o tratamento adequado de problemas complexos e com eventuais características sistêmicas sob as óticas da gestão e da governança, com o objetivo de que sejam encontradas alternativas para efetiva solução dos conflitos tributários, evitando-se, por outro lado, aquelas de caráter paliativo ou que produzam efeitos nefastos indiretos. Nesse ponto, os institutos previstos nas legislações tributária e processual são postos em discussão visando a uma construção coletiva, com a natural margem de discricionariedade que a própria interpretação normativa oferece.

As premissas levantadas desmistificam eventual restrição que se desejasse abstratamente impor ao emprego de negócios jurídicos processuais no processo tributário. Até pela multiplicidade de institutos processuais disponíveis para uso na cobrança judicial da dívida ativa, existe um amplo espaço material para obtenção de consensualidade no tocante às medidas de constrição ou expropriação patrimoniais que podem ser empregadas no processo. Reitere-se que não se pretende desprestigiar a legalidade, senão adotar um paradigma diferente para solução de conflitos.

No início do capítulo 3, afirmou-se que o processo tributário de cunho individualista dá certo quase sempre, mas nem sempre. Essa assertiva deve ser interpretada sob duplo viés: em primeiro lugar, com o objetivo de justificar a adoção da

dogmática estrutural no processo tributário; em segundo, para asseverar que isso somente pode ocorrer em casos excepcionais.

Existe, de plano, um argumento prático para tanto: nenhuma unidade jurisdicional conseguiria administrar a complexidade gerada em decorrência da implementação de técnicas estruturais para todos os processos. É preciso, pois, escolher um caso emblemático e de maior impacto social. Tornar a dogmática estrutural uma regra ensinaria um verdadeiro caos na gestão judiciária, com a certeza de efeitos reversos em termos de violação generalizada de direitos fundamentais.

Por essa razão, a escolha do caso específico depende do prévio reconhecimento pelo juízo do risco de violação generalizada de direitos. No processo tributário, exige-se, portanto, a identificação de casos suscetíveis de interferir na execução de uma política pública relevante ou mesmo envolvendo empresas com atividades de relevante interesse social, cuja recuperação financeira mereça uma atenção especial do Poder Judiciário. A esse respeito, a adoção do procedimento pode até dispensar uma burocrática ação de recuperação judicial, cuja decretação, em muitos casos, pode surtir efeitos devastadores para a credibilidade de determinadas empresas.

Em todo caso, o juízo deve buscar na Constituição o referencial normativo para legitimar o uso da dogmática estrutural. Ao fim e ao cabo, é a densidade constitucional que se pretende resguardar. Trata-se, portanto, de uma postura antiexaccional fundada essencialmente na preservação de interesses constitucionais.

Por fim, é importante esclarecer que essa postura não está atrelada ao prévio manejo de nenhum rito processual específico, sobretudo porque se poderia argumentar, por exemplo, que somente se adotam técnicas estruturais no processo nascido como coletivo. É falsa essa afirmação: no processo tributário, isso pode ocorrer numa execução fiscal ou numa ação cognitiva qualquer. O que importa é a base constitucional que legitime o modelo.

6. CONCLUSÃO

A problemática enfrentada neste texto foi a possibilidade de emprego da dogmática estrutural no processo judicial tributário e a pesquisa trabalhou com a hipótese de sua viabilidade, que resultou confirmada na análise, partindo-se da descrição da clássica relação jurídica tributária e sua influência na estruturação do processo tributário, em contraponto à complexidade atual nas relações sociais, pautada pela constante imbricação de múltiplos interesses, que podem ser impactados, pela interdependência, na solução de conflitos tributários.

Nesse sentido, a dogmática estrutural, cujas técnicas foram descritas no texto, foi apontada como uma alternativa para enfrentamento desse novo contexto, de modo a evitar que a solução de conflitos tributários possa indiretamente produzir situações de generalizada violação constitucional e, por outro lado, a permitir que problemas complexos e com características sistêmicas sejam enfrentados em conjunto no processo judicial.

Além da análise do emprego de algumas das técnicas processuais tipicamente estruturais no processo tributário, concluiu-se ainda que a respectiva adoção indica uma postura antiexacional, em defesa dos interesses constitucionais.

7. BIBLIOGRAFIA

ADAMS, Charles. *For good and evil: The impact of taxes on the course of civilization*. 2 ed. Lanham: Madison Books, 1999.

ARENHART, Sérgio Cruz; JOBIM, Marco Félix. *Processos Estruturais*. Salvador: Juspodium, 2017.

ARENHART, Sérgio. *Processos estruturais no direito brasileiro: reflexões a partir do caso da ACP do carvão*. *Revista de Processo Comparado (RPC)*, 2015. Disponível em: www.revistadeprocessocomparado.com.br

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. *Centro Local de Inteligência da Justiça Federal potiguar: Legitimidade pelo diálogo*. Centro de Inteligência da JFRN. Natal: Escola da Magistratura Federal da 5ª Região, 2018, p. 11-25.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. *Cooperação Jurídica Internacional Penal-Tributária e Transnacionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. *O contencioso tributário e o princípio da procedimentalização da isonomia*. In: Paulo de Barros Carvalho. (Org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 875-890.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. *O direito tributário no sistema judicial multiportas*. In: Paulo de Barros Carvalho; Priscila de Souza. (Org.). *Racionalização do Sistema Tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 867-890.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. *Supervisão de aderência nos Centros de Inteligência*. In: Conselho da Justiça Federal (Brasil). *Centro Nacional de Inteligência da Justiça Federal. Estratégias de prevenção de conflitos, monitoramento e gestão de demandas e precedentes / Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, Centro Nacional de Inteligência da Justiça Federal*. Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2019. 428 p.

DANTAS, Eduardo Sousa. *Ações estruturais e o estado de coisas inconstitucional: a tutela de direitos fundamentais em casos de graves violações de direitos fundamentais*. Curitiba, Juruá, 2019.

FISS, Owen. *Foreword: The Forms of Justice*. *Harvard Law Review*, v. 93, n. 1, 1979.