

ANDREIA CRISTINA SCAPIN

RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR DANO TRIBUTÁRIO

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2016

ANDREIA CRISTINA SCAPIN

RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR DANO TRIBUTÁRIO

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2016

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Scapin, Andreia Cristina.

Responsabilidade do Estado por dano tributário/
Andreia Cristina Scapin – 2016.
479 f.

Orientador: Paulo Ayres Barreto.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de
Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, BR-SP, 2016.

1. Responsabilidade do Estado. 2. Dano. 3. Função fiscal. I. Barreto,
Paulo Ayres, orient. II. Título.

Aprovada em: ___/___/___

Banca examinadora

1º Membro (Presidente)

2º Membro

3º Membro

4º Membro

5º Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoa de Nível Superior (CAPES) e ao Professor Associado Doutor Paulo Ayres Barreto, orientador desta tese, por permitirem que esta experiência acadêmica fosse a mais completa possível.

Agradeço-o, particularmente, pelas excelentes lições de Direito ministradas, pela presença constante, pela disponibilidade e pela paciência, mas sobretudo por ter contribuído para a concretização de um grande sonho: desenvolver estudos em nível de Doutorado numa das Universidades mais prestigiadas do país e realizar uma pesquisa aprofundada no exterior.

Agradeço à *Università degli Studi “La Sapienza” di Roma*, ao Professor Pietro Boria e à Professora Rossella Miceli, por viabilizar esta pesquisa, pelos conselhos e atenção dispensados, pela generosidade e pela confiança em mim depositada.

Gostaria também de registrar minha gratidão aos professores que acompanharam o desenvolvimento desta pesquisa contribuindo, de algum modo, para torná-la cada vez mais completa: Massimo Basilavecchia, Annalisa Pace, Simona D’Antonio, Diogo Corapi, Paola Rossi, Roberto Carleo, Claudio Scognamiglio, Ferdinando Peddis, Federica Niccolini, Fábria Veçoso, Eurico Marcos Diniz de Santi, Daniel Monteiro Peixoto, Edmundo Medeiros e James Marins.

Aos excelentes funcionários da biblioteca da Suprema Corte de Cassação italiana e da Câmara dos Deputados em Roma, pelo pronto atendimento e atenção constantes.

Aos queridos familiares e amigos que participaram desse momento tão relevante da minha vida, tornando-o mais especial: Raffaella, Domenica, Angela, Anna Maria, Marco, Federica, Giuseppina, Giovanna, Roberta, Riccardo, Matteo, Susanne, Massimiliano, Flávio, Francesca, Ana Luísa, Licia, Magnólia e Ligia.

Dedico este trabalho:

*À memória das amadas Angiolina, Annunziata e Antonia –
“O Sole mio” – bisavó, avó e tia-avó, pela bênção de crescer
ao lado de pessoas tão especiais e iluminadas, que me
ensinaram o que a vida tem de mais importante: o amor e a
solidariedade.*

*À minha querida família: Wagner, Albertina, Alessandra,
Fábio, Guilherme, Isabela e Andrea, por estarem comigo em
todos os momentos.*

*Às diversas pessoas que conheci e às grandes amizades que
fiz durante a realização deste trabalho, no Brasil e na Itália.*

*Non importa cosa trovi alla fine di una corsa, l'importante
è quello che provi mentre stai correndo.*

Jesse Owens

SCAPIN, Andreia Cristina. Responsabilidade do Estado por dano tributário. 2016. 479 fls. Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

RESUMO

Esta tese de doutorado busca investigar a responsabilidade do Estado no âmbito da relação jurídica de natureza tributária, emergente da obrigação do contribuinte de pagar tributo, a partir da interpretação do conjunto de enunciados prescritivos do Direito brasileiro que versam sobre a atividade administrativa tributária e o dever de reparar danos dispostos na Constituição Federal de 1988 (CF/88), no Código Tributário Nacional (CTN) e no Código Civil de 2002 (CC/02), confrontando-os com a doutrina e a jurisprudência existentes sobre o tema. Serão analisadas algumas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e por Tribunais Regionais brasileiros, desde 1988, quando promulgada a Constituição Federal, até a data deste estudo, para verificar como o instituto tem sido compreendido por esses tribunais. Pretende-se responder à seguinte pergunta: com base na interpretação das normas do Direito brasileiro, é possível imputar ao Estado o dever jurídico de reparar os danos causados ao contribuinte (ou responsável) em razão da atividade desenvolvida no contexto da função fiscal? Este trabalho abrange apenas a responsabilidade civil decorrente de dano conexo à relação tributária, excluindo-se do âmbito da pesquisa os danos emergentes de obrigações originárias de outras fontes, as quais não se refiram ao dever de pagar tributo, bem como a responsabilidade de natureza penal e suas respectivas sanções.

Palavras-chave: norma jurídica, sanção, responsabilidade, responsabilidade do Estado, dano, função fiscal, direito tributário.

SCAPIN, Andreia Cristina. Tax damage – State civil liability. 2016. 479 fls. Degree of Doctorate – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2016.

ABSTRACT

This doctoral dissertation aims to verify State civil liability regarding law relationship in the context of tax matters. Such liability raises from taxpayer obligation of paying taxes based upon understanding of some Brazilian Law prescriptive statements related to tax administrative activity and also to the duty to pay damages stated in *Constituição Federal*, *Código Tributário Nacional* and *Código Civil*. There is a comparison between these acts, doctrine articles and case law decisions related to the subject. Some Brazilian Supreme Court (STF and STJ) and tribunals judgments delivered from 1988 on, when current Brazilian Constitution was enacted, will be analysed. The idea is to investigate how the issue has been understood by the forementioned Courts. The target is to answer the following question: concerning government tax activity and based upon Brazilian Law may the State be liable for the duty to pay moral and material damages to taxpayers? This paper covers only the civil liability due to damage linked to tax activities and it is not taking into account the damage raising from any other source of primary liabilities which are not related to the duty of paying taxes. Criminal liabilities and its related penalties are not being assessed in this study.

Key words: Rule of law, sanction, liability, government liability, damage, tax power, tax law.

SCAPIN, Andreia Cristina. La responsabilità dell'Amministrazione Finanziaria. 2016. 479 fls. Tesi di Dottorato – Facoltà di Giurisprudenza, Università di San Paolo, San Paolo, 2016.

RIASSUNTO

La tesi di dottorato presentata ha lo scopo di analizzare l'eventuale danno che accade dall'atto pubblico nei confronti del contribuente in un legame tributario stabilito tra di loro. Si svolge soprattutto sull'esame del dovere giuridico della Amministrazione Finanziaria di riparare il suddetto danno. Il nucleo della ricerca consiste nell'identificare se l'ordinamento giuridico brasiliano permette all'interprete di questo sistema normativo, tramite l'analisi e l'aggregazione delle norme giuridiche della Costituzione Federale del 1988, del Codice Tributario Nazionale e del Codice Civile del 2002, imputare all'Amministrazione Finanziaria il dovere giuridico di risarcimento del danno supportato dal soggetto passivo del legame tributario. Per raggiungere questo risultato, sarà importante il contributo della dottrina e della giurisprudenza in riguardo all'argomento in discussione. L'indagine si dirigerà in particolare sulle sentenze del *Supremo Tribunal Federal* (STF), del *Superior Tribunal de Justiça* (STJ) e dei Tribunali brasiliani, a partire dal 1988, quando è stata promulgata la Costituzione brasiliana, fino ai giorni in cui è durata la ricerca per analizzare come l'argomento è stato ammesso dai giudici nei casi concreti. Il proposito è rispondere alla domanda: attraverso l'interpretazione delle norme del Diritto brasiliano è possibile concludere che l'Amministrazione Finanziaria ha il dovere giuridico di risarcire i danni causati dalla stessa, in legami tributari? L'argomento della tesi si riferisce alla responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria, perciò sono esclusi dall'ambito della ricerca i danni che emergono da altre fonti che non si riferiscono al dovere di pagare i tributi. Si esclude anche la responsabilità penale e le sue sanzioni.

Parole chiavi: norme giuridiche, sanzione, responsabilità, responsabilità dello Stato, danno, funzione fiscale, Diritto Tributario.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
METODOLOGIA DA PESQUISA.....	18
CAPÍTULO 1 - RESPONSABILIDADE NA TEORIA GERAL DO DIREITO.....	29
1.1 Definição do conceito de Direito.....	29
1.2 Estrutura lógica da norma jurídica.....	32
1.2.1 Norma jurídica completa: norma primária e norma secundária.....	37
1.3 O conceito de sanção e a sua relação com a responsabilidade.....	43
1.3.1 A sanção e a coatividade do Direito.....	43
1.3.2 O vocábulo sanção em suas possíveis acepções.....	44
1.3.3 Sanção, ato ilícito, dever jurídico e responsabilidade.....	46
1.4 Responsabilidade civil, penal, administrativa e tributária.....	52
CAPÍTULO 2 - A POSITIVAÇÃO DA NORMA <i>NEMINEM LAEDERE</i> NO DIREITO BRASILEIRO.....	55
2.1 Considerações iniciais.....	55
2.2 A origem da norma <i>neminem laedere</i> e a sua função normativa.....	55
2.3 A positivação da norma <i>neminem laedere</i> no Direito italiano.....	57
2.4 A positivação da norma <i>neminem laedere</i> no Direito brasileiro.....	62
2.5 A submissão do Estado à norma <i>neminem laedere</i> no Direito brasileiro, inclusive em âmbito tributário	65
2.5.1 A Administração Tributária como setor da Administração Pública.....	72
2.5.2 Princípios que regem a atividade da Administração Pública.....	74
2.5.2.1 Princípio da legalidade.....	76
2.5.2.1.1 Princípio da legalidade em matéria tributária.....	80
2.5.2.2 Princípio da impessoalidade (ou finalidade).....	83
2.5.2.3 Princípio da eficiência (boa administração).....	84
2.5.2.4 Princípios da moralidade.....	86
2.5.2.4.1 Princípio da boa-fé objetiva.....	87
2.5.2.5 Princípio da razoabilidade.....	91
2.5.2.6 Princípio da proporcionalidade.....	92
CAPÍTULO 3 - RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR DANO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	94
3.1 Percurso evolutivo: da irresponsabilidade à responsabilidade objetiva do Estado...94	94
3.1.1 Evolução histórica da responsabilidade do Estado no Brasil.....	97
3.2 Diversidade terminológica da responsabilidade do Estado.....	100

3.3	Noções gerais do sistema brasileiro de responsabilidade civil.....	102
3.3.1	Responsabilidade civil subjetiva e objetiva.....	103
3.3.1.1	A teoria subjetiva como regra geral do Direito brasileiro.....	104
3.3.1.1.1	A teoria subjetiva aplicada à omissão da Administração Tributária no exercício da autotutela fiscal.....	108
3.3.1.2	A teoria objetiva como regra geral da responsabilidade do Estado.....	116
3.4	Fundamentos da responsabilidade objetiva do Estado.....	118
3.5	Regime jurídico da responsabilidade do Estado.....	123
3.6	Elementos da responsabilidade do Estado por dano tributário.....	125
3.6.1	Conduta.....	125
3.6.1.1	Conduta lícita.....	127
3.6.1.2	Conduta ilícita.....	132
3.6.1.2.1	Ilegitimidade do ato administrativo tributário.....	135
3.6.1.2.1.1	Vícios relativos ao sujeito.....	140
3.6.1.2.1.2	Vícios relativos ao objeto.....	141
3.6.1.2.1.3	Vícios relativos à forma.....	143
3.6.1.2.1.4	Vícios relativos ao motivo.....	144
3.6.1.2.1.5	Vícios relativos à finalidade.....	145
3.6.1.2.2	Culpa em sentido amplo.....	145
3.6.2	Dano.....	147
3.6.2.1	Considerações gerais.....	147
3.6.2.2	O dano como elemento determinante da responsabilidade do Estado....	149
3.6.2.3	Dano injusto.....	156
3.6.2.4	Primeira hipótese: conduta lícita com resultado danoso lícito.....	165
3.6.2.4.1	Fiscalização tributária.....	169
3.6.2.4.1.1	A atividade fiscalizatória na Itália:.....	172
3.6.2.4.2	Constituição do crédito fiscal e espécies de lançamento.....	180
3.6.2.4.2.1	Lançamento tributário de ofício, por declaração e por homologação (autolancamento).....	183
3.6.2.4.2.2	Auto de infração.....	189
3.6.2.4.3	Consequências do inadimplemento do contribuinte e a exequibilidade do crédito tributário.....	190
3.6.2.4.3.1	Ato de inscrição do débito em dívida ativa	191
3.6.2.4.3.2	Certidão negativa de débito fiscal.....	194
3.6.2.4.3.3	Execução fiscal.....	196
3.6.2.5	Segunda hipótese: conduta lícita com resultado danoso ilícito.....	204
3.6.2.5.1	Breves considerações sobre a técnica da ponderação de valores....	222
3.6.2.6	Terceira hipótese: conduta ilícita com resultado danoso ilícito.....	224
3.6.2.6.1	Execução fiscal de crédito tributário com exigibilidade suspensa...225	

3.6.2.6.2 Exigência tributária flagrantemente ilegal.....	231
3.6.2.6.3 Bloqueio de bens e penhora sobre o faturamento ilícitos.....	234
3.6.2.6.4 Entendimentos consolidados do STF e do STJ e efeito vinculante da consulta fiscal e de sentenças com trânsito em julgado.....	242
3.6.2.6.5 Sanções políticas.....	247
3.6.7 Dano patrimonial.....	251
3.6.7.1 Dano emergente.....	251
3.6.7.2 Lucro cessante.....	253
3.6.8 Dano não patrimonial (dano moral).....	255
3.6.9 Nexo de causalidade e nexo de imputação.....	261
CONCLUSÃO.....	266
BIBLIOGRAFIA.....	270
APÊNDICE A - PESQUISA SOBRE A RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR DANO TRIBUTÁRIO NA ITÁLIA.....	298
ANEXO A - ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELA SUPREMA CORTE DE CASSAÇÃO RELACIONADOS À RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR DANO TRIBUTÁRIO COMENTADOS NESTA TESE.....	424

INTRODUÇÃO

O propósito desta tese é trazer à luz as problemáticas inerentes ao ressarcimento dos danos suportados pelo sujeito passivo da relação tributária (contribuinte ou responsável) como consequência das condutas comissivas ou omissivas praticadas pelo agente público ao exercer a função fiscal, que se refere à prática de atos de fiscalização, constituição, inscrição e cobrança do crédito tributário.

Para maior clareza expositiva, o núcleo da investigação consiste em responder à seguinte pergunta: o Direito brasileiro atualmente vigente permite ao intérprete desse sistema normativo, a partir do entrelaçamento dos enunciados prescritivos gerais e abstratos postos na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional e no Código Civil, imputar ao Estado o dever jurídico de ressarcir os danos sofridos pelo contribuinte (ou responsável) em virtude da relação tributária no exercício da função fiscal? Em caso positivo, em quais situações isso pode acontecer e quais são os critérios que conduzem a essa responsabilidade?

A função fiscal é desempenhada por meio da prática de atos administrativos que constituem normas individuais e concretas dirigidas à cobrança de tributos, quais sejam: i) ato de lançamento tributário de ofício e “autolancamento tributário”; ii) ato de lançamento e imposição de multa; iii) ato de inscrição do débito em dívida ativa; e, iv) ato de ajuizamento de execução fiscal – que correspondem aos principais atos que compõem a conduta causadora do dano tributário, englobando, portanto, a temática deste trabalho.

O traço marcante das relações tributárias é a bipolaridade, já que há dois valores em constante tensão: a autoridade do Poder Público e a liberdade individual do contribuinte. De um lado, a imposição de tributos consente a aquisição de recursos financeiros destinados à manutenção e à existência do aparelho estatal, ao desenvolvimento de atividades e serviços públicos e, em geral, ao cumprimento dos deveres para os quais o Estado tem sido chamado, propiciando uma maior distribuição de riqueza entre os indivíduos; e, de outro, permite que o direito fundamental à propriedade e, conseqüentemente, à liberdade do particular sejam atingidos com a absorção compulsória de parcela do seu patrimônio destinado ao custeio das despesas públicas como uma declinação típica do dever de solidariedade política, econômica e social que compete a cada indivíduo que compõe a comunidade nacional.

Logo, a ação estatal toca diretamente os direitos fundamentais, não apenas como consequência da eleição dos fatos que o legislador constituinte apreende nas regra-matrizes de incidência tributária, mas principalmente pela maneira como o Estado exerce a atividade

tributante, a qual pode causar danos de extrema gravidade e até irreversíveis ao contribuinte (ou responsável), tais como: a indisponibilidade de recursos financeiros devido à realização de depósitos destinados à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ao bloqueio de bens e à penhora sobre o faturamento da empresa; a inscrição no Cadastro Informativo de créditos não quitados (CADIN), que pode restringir o suprimento de matéria prima pelos fornecedores, impedindo o cumprimento de contratos firmados com clientes, além do acesso ao crédito junto às instituições financeiras, inviabilizando a movimentação do negócio, que pode até levar ao encerramento das atividades desenvolvidas pela empresa; o indeferimento da certidão negativa de débito fiscal ou da certidão positiva de débito com efeitos negativos, obstruindo as atividades e negócios com o setor público e privado em razão da exigência de apresentação, em diversas situações, da certificação de regularidade fiscal, o que impede a participação em procedimentos licitatórios e em concursos públicos; a limitação da alienação de bens, entre outros.

Com efeito, tal estudo pode contribuir para a compreensão jurídica das diversas questões relacionadas ao dever do Estado de recompor o *status quo ante* do sujeito passivo da relação tributária inclusive na forma de reparação pecuniária com o escopo de restabelecer o equilíbrio rompido pela lesão, pois o prejuízo não reparado é um fator de inquietação social; e, para a expansão dos horizontes da função fiscal em seu aspecto qualitativo, impondo maior cuidado aos agentes públicos na gestão das atividades fiscais para melhorar sua qualidade, sendo inclusive um estímulo a mais para que seu exercício se dê de forma correta e em total conformidade com os valores constitucionalmente estabelecidos.

Propõe-se desenvolver uma investigação científica de caráter analítico à luz da Teoria Geral do Direito e do Direito nos setores Constitucional, Administrativo, Tributário e Civil, considerando a supremacia da Constituição e dos valores nela inerentes, elegendo como objeto de estudo o conjunto de enunciados prescritivos gerais e abstratos, individuais e concretos, pertencentes ao sistema jurídico brasileiro.

Notadamente, far-se-á uso do método comparatístico de forma complementar ao método dedutivo e indutivo, pois se mostra particularmente útil e interessante para a pesquisa dada a quase total ausência de monografias específicas sobre o tema que está em fase inicial de sistematização no Brasil.

Na Itália, país considerado paradigma do desenvolvimento deste estudo, há uma solução específica em âmbito jurisprudencial sobre o assunto que se mantém há mais de 15

anos, de modo que é considerada um entendimento pacificado. Acredita-se que investigar a forma como outro país resolve certa questão pode ser essencial ao debate e à reflexão que conduz à construção normativa doméstica sobre o mesmo tema.

Noutras palavras: o método comparatístico será usado com o propósito de tentar solucionar um problema doméstico, qual seja: descobrir se o sistema jurídico brasileiro atual, tal como está composto, reconhece o dever jurídico do Estado de ressarcir os danos sofridos pelo sujeito passivo da relação tributária em virtude do exercício da função fiscal.

De grande utilidade se apresenta o método dedutivo devido à experimentação da responsabilidade do Estado como um instituto jurídico já assentado no Direito brasileiro em face dos fenômenos jurídicos relacionados à função fiscal, como também do método indutivo pela relevância da análise de casos concretos que permite formular critérios para a aplicação da responsabilidade ao Estado em decorrência do dano tributário.

Para melhor desenvolver o tema, o trabalho foi dividido em três capítulos. No primeiro, busca-se descrever o sistema de referência adotado a partir da análise do conceito de: Direito, norma jurídica, sanção, ilícito e responsabilidade. Efetua-se um aprofundamento na análise da estrutura lógica da norma jurídica e da norma jurídica completa, que se revela indispensável para aferir a presença da norma *neminem laedere* no ordenamento jurídico brasileiro e para distinguir o dano passível de ressarcimento daquele que não o é.

No Capítulo 2, com base nos estudos efetuados sobre a estrutura lógica da norma jurídica, pretende-se investigar se a norma geral *neminem laedere* está positivada no Direito brasileiro a partir da interpretação de vários enunciados prescritivos existentes, sobretudo, na Constituição Federal de 1988 e no Código Civil, os quais, confrontados entre si, conferem conteúdo às normas jurídicas, que não existem isoladamente, mas num contexto de normas compondo um sistema normativo.

Subsequentemente, passa-se a perquirir se a norma *neminem laedere* é aplicável em âmbito tributário especificamente no que tange ao exercício da função fiscal, ou seja, se o Estado se submete ao dever jurídico por ela prescrito de “não causar dano a outrem” e às respectivas consequências no caso de sua violação ao realizar a fiscalização, a constituição, a inscrição e a cobrança do débito tributário.

Parte-se da análise da positivação da norma *neminem laedere* no ordenamento jurídico italiano e da interpretação dada pela Corte de Cassação às normas jurídicas italianas no histórico acórdão n.500, de 22 de julho de 1999, cujo entendimento foi posteriormente

aplicado especificamente em âmbito tributário pelo acórdão n.722, de 15 de outubro de 1999, aferindo a possibilidade de construir a norma jurídica com raciocínio semelhante no Brasil sem desconsiderar as particularidades inerentes à tradição jurídica brasileira.

A partir de tais considerações, no Capítulo 3, introduz-se o tema específico desta tese: a responsabilidade do Estado por dano tributário no Direito brasileiro e os critérios para a sua aplicação. Preliminarmente, será realizado um breve exame do percurso evolutivo da responsabilidade do Estado, que iniciou com a irresponsabilidade percorrendo um caminho até chegar à responsabilidade objetiva, com algumas observações históricas.

Após esse exame, será efetuada uma breve incursão no estudo da disciplina da responsabilidade civil, visto que a responsabilidade do Estado se insere no domínio da responsabilidade extracontratual *aquiliana*, sendo, portanto, uma de suas espécies.

A finalidade é compreender o delineamento constitucional e infraconstitucional dispensado pelo legislador brasileiro à matéria para distinguir as situações em que se aplica a teoria subjetiva, cujo foco recai sobre a valoração da conduta ilícita, requerendo a prova da culpa do agente causador do dano, daquelas em que a regra é a teoria objetiva, cujo cerne é o ressarcimento do prejuízo sofrido pelo lesado, abstraindo-se a valoração da conduta e a prova da culpa.

Será analisada a estrutura da responsabilidade civil, ou seja, seus pressupostos clássicos: conduta, dano e nexos de causalidade, aplicados ao exercício da função fiscal pelos agentes da Administração Tributária com base inclusive no estudo de casos já julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF), pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e por Tribunais Regionais brasileiros.

É necessário fazer uma delimitação negativa no sentido de que esta tese não trata da responsabilidade regulada no art.121 do CTN, nem da responsabilidade do Estado em setores do Direito Administrativo diversos do setor fiscal, isto é, que não estejam relacionados às atividades desenvolvidas pela Administração Tributária.

Conclui-se o trabalho com as considerações finais respondendo à questão inicial: o Direito brasileiro permite ao intérprete desse sistema normativo por meio da interpretação de suas normas jurídicas imputar a responsabilidade ao Estado por dano tributário no Brasil?

A pesquisa efetuada na Itália será mencionada ao longo dos três capítulos da tese, sendo inserida no que for pertinente e segundo as semelhanças apresentadas com o tema

abordado. Contudo, será tratada separadamente após as conclusões e a bibliografia, na forma de apêndice e anexo, contendo a síntese do percurso evolutivo, os critérios de aplicação e as problemáticas discutidas em âmbito jurisprudencial retiradas dos acórdãos proferidos pela Corte de Cassação relacionados à responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

O esforço despendido para a realização desta pesquisa possui um objetivo maior: contribuir para o desenvolvimento de um estudo científico destinado à construção normativa em relação a um tema que, apesar de pouco explorado pelos doutrinadores brasileiros, é de grande relevância, não só sob a ótica do contribuinte (ou responsável), que frequentemente se lamenta dos danos decorrentes de cobranças tributárias indevidas, as quais resultam dos descuidos e dos abusos na atuação da Administração Tributária bem como das dificuldades inerentes à interpretação e à aplicação da norma jurídica dada a complexidade da legislação; mas também, sob a ótica do Estado como um estímulo para melhorar a gestão do equilíbrio entre interesses públicos e particulares nas situações concretamente apresentadas com a aplicação plena dos valores constitucionalmente previstos que constituem o alicerce da República Federativa do Brasil.

METODOLOGIA DA PESQUISA

A responsabilidade do Estado por dano tributário é um tema que despertou muito interesse, não somente por ter sido pouco explorado pela doutrina e jurisprudência brasileiras num momento em que diversos países já haviam desenvolvido estudos a esse respeito – pois trata do necessário equilíbrio nas relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o cidadão sobretudo no caso da imposição de tributos e da sua correlação com os direitos fundamentais –, mas também por propor uma intrigante discussão entre dois importantes ramos do Direito, os quais, à primeira vista, parecem tão opostos, mas que, na verdade, estão mais próximos do que se pode imaginar: Direito Civil e Direito Tributário.

Primeiro passo para a realização da pesquisa foi buscar, no Brasil, monografias, artigos científicos e decisões já proferidas sobre o tema. Devido à insuficiência de material encontrado, dificultando a identificação do alicerce sobre o qual desenvolver a investigação e o confronto de ideias e teorias, que é extremamente profícuo para estudos científicos, foram três as constatações iniciais: que a matéria carecia de sistematização, pois não era algo novo que necessitaria ser criado, mas algo já existente na ordem jurídica brasileira que precisaria emergir da interpretação das normas desse sistema normativo; que o estudo ainda estaria em sua fase inicial não sendo possível esgotá-lo em um único trabalho, senão dar o passo inicial no sentido de destacar sua relevância, apontar suas principais problemáticas e abrir caminhos para sua expansão e aprofundamento; e, que a investigação sobre a sistematização da matéria em outros países especialmente aqueles com um sistema normativo semelhante ao brasileiro, com base no método comparatístico, poderia ser útil como ponto de partida dessa empreitada ou até como paradigma para a construção normativa doméstica a respeito do tema, sem que isso significasse importar regras prontas dum país para outro, mas conhecê-las, compará-las e adequá-las, quando possível, efetuando-se as alterações normativas necessárias para fazer sentido na realidade jurídica comparada.

No Brasil, a partir de 1822, ano da proclamação da independência de Portugal, até hoje, verifica-se a circulação de modelos jurídicos estrangeiros influenciando a formação jurídica brasileira. A própria história do Brasil justifica uma tendência dos juristas brasileiros à comparação, os quais, desde o início, foram atraídos pela cultura europeia, principalmente em decorrência do fato da primeira experiência jurídica brasileira ter sido baseada no modelo

português. Nessa época, os juristas brasileiros foram solitários comparatistas dada a ausência de literatura jurídica nacional.¹

Dedicaram-se a elaborar a Constituição brasileira de 1824 com notória influência europeia, a partir do estudo das leis e de autores estrangeiros, prevalentemente franceses e alemães. Relevante destacar que o legislador brasileiro sempre demonstrou a capacidade de adequar as fontes estrangeiras à própria realidade.²

No que tange ao ensino universitário, a comparação ganhou maior destaque não só com a visita, mas sobretudo com a permanência de notáveis juristas estrangeiros no Brasil, tornando-se um método de estudo muito utilizado até os dias de hoje.

No presente trabalho, o contato inicial com a experiência estrangeira deu-se com a obra do jurista português Vasco Branco Guimarães “A responsabilidade civil da Administração Fiscal: emergente da obrigação de imposto”, publicada em 2007.

Apesar da língua portuguesa comum entre os dois países facilitar a realização da pesquisa e da passagem do jurista pelo Brasil, inclusive com obras publicadas sobre o Direito brasileiro, o Direito português, tanto em relação à responsabilidade civil quanto às normas reguladoras da obrigação tributária, demonstrou-se insuficiente, já que não apresentou toda a afinidade necessária com os institutos jurídicos e com a sua disciplina no Brasil para que fosse o paradigma da construção normativa doméstica sobre a matéria.

Por isso, pensou-se em investigar como o tema foi tratado em outro país europeu, optando-se pela Itália por várias razões. Inicialmente, a escolha foi baseada no conhecimento do idioma, que tornaria a pesquisa mais precisa. No entanto, inúmeras foram as semelhanças encontradas entre os dois sistemas normativos, além das casualidades entre esses dois países, as quais resultavam de um contexto muito curioso relacionado ao Direito Tributário.

Em visita à biblioteca da Corte de Cassação em Roma, foi localizado o primeiro acórdão sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália, o qual foi proferido pelas Seções Unidas no dia 15 de outubro de 1999, n.722, cuja fundamentação, além de ser interessante, mostrava-se compatível com o modelo jurídico brasileiro, principalmente com a sua base principiológica e com os valores albergados na Constituição Federal de 1988, isto

¹ CALDERALE, Alfredo. La circolazione del modelo italiano nelle codificazioni brasiliane del diritto privato. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo italiano fuori dell’Europa**. Atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD. Siena, 20-21-22 settembre 2012, p.199.

² WALD, Arnoldo. Le droit comparé au Brésil. In: **Rev.inter.droit comp.**, 1999, p.814.

é, com os fundamentos do art.1º, os objetivos do art.3º, os direitos e garantias fundamentais do art.5º e o Preâmbulo.

A partir desse acórdão, passou-se a aferir as semelhanças entre o sistema jurídico italiano e o brasileiro em relação ao objeto de estudo para avaliar a possibilidade de utilizá-lo como referência para a construção normativa da responsabilidade do Estado por dano tributário no Brasil. Logo, foi feito um corte metodológico para tratar da influência italiana no que tange à responsabilidade civil, sobretudo aplicada ao Estado, e ao Direito Tributário e Administrativo no que concerne à função fiscal.

A resposta foi positiva dada a afinidade em vários aspectos, surpreendendo pela descoberta de circunstâncias da vida, constituindo uma casualidade que aproximou o Direito Tributário brasileiro do Direito Tributário italiano em sua formação. Desse modo, é possível afirmar que a escolha do modelo italiano como paradigma desta pesquisa resultou de um cenário extremamente favorável e profícuo para a aplicação do método comparatístico.³

Em primeiro lugar, a afinidade do Direito brasileiro com o Direito italiano resulta da existência de uma sólida base romanística comum, já que o Direito Romano influenciou o Direito italiano e o português, sendo o último, por sua vez, aplicado no Brasil na época do descobrimento, servindo como alicerce para as sucessivas modificações.

A tradição romano-germânica do Direito europeu continental intitulada *civil law* constituiu a base do Direito brasileiro, embora seja experimentada em um modo diverso hoje em dia por considerar as próprias características jurídicas brasileiras que refletem a realidade de uma sociedade em desenvolvimento.⁴

Em segundo lugar, houve uma profunda difusão do modelo científico italiano na América Latina, mormente no Brasil, em decorrência de problemas que surgiram a partir das

³ CORAPI, Diogo. Il diritto brasiliano: nuovo terreno di indagine per la comparazione. In: **Rivista di Diritto Civile**, fasc.3, pt.1, 2007, p.375.

⁴ “La tradizione romano-germanica del diritto europeo continentale, la *civil law*, resta base dello stile brasiliano del diritto. Ma questa tradizione è vissuta oggi in modo diverso. La concezioni e gli istituti del continente europeo non sono più recepiti come un ideale modello di diritto colto che si trasporta in modo meccanico nelle istituzioni e spesso resta solo una vernice esteriore del diritto vivente. Lo sviluppo economico sociale del paese nel contesto geo-politico mondiale ha comportato il superamento del dualismo un pò schizofrenico tra cultura giuridica e pratica quotidiana del diritto. Da un lato la riflessione su norme e istituti trae sempre più spunto dall’esperienza della legislazione e giurisprudenza nazionale, d’altro lato assume maggiore rilevanza anche in questa esperienza la circolazione di modelli dell’economia globalizzata. Il Brasile, insomma, presenta oggi un ordinamento di sicuro impianto romanistico, ma con proprie caratteristiche che rispecchiano la realtà di una società con specifici problemi di superamento del dualismo tra regioni sviluppate e regioni sottosviluppate e di intensificazione dei rapporti con altri ordinamento nel contesto internazionale. *Ibidem*, p.376.

duas guerras mundiais que ensejaram a emigração de muitos italianos em países da América, inclusive de juristas que passaram a ensinar Direito em Universidades brasileiras.

Enrico Tullio Liebman e Tullio Ascarelli foram relevantes juristas italianos que contribuíram para consolidar o Direito brasileiro. Atuaram como professores da Faculdade de Direito do Largo São Francisco em 1940, permanecendo alguns anos no Brasil. Destaca-se também a passagem de Emilio Betti pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul para ministrar aulas sobre Direito dos Contratos no ano 1958 e de Victor Uckmar pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 1970.

Liebman teve notória atuação em relação à disciplina processual, sendo inclusive o fundador da Escola Paulista de Direito Processual Civil. Ascarelli foi o primeiro a propiciar tratamento jurídico e científico às questões fiscais brasileiras que, até então, eram estudadas por advogados na solução imediata de casos concretos. Embora não fosse rigorosamente um tributarista, passou a tratar de Direito Tributário não somente em virtude da sua imensa curiosidade, mas também por necessidade profissional.

Além de vários trabalhos elaborados por solicitação da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, Ascarelli proferiu um curso sobre “Princípios básicos do Imposto de Renda e o Sistema Brasileiro” em 1947, o qual foi o primeiro curso monográfico de cunho científico sobre a matéria tributária realizado no Brasil. Com Rubens Gomes de Sousa e João Baptista Pereira de Almeida Filho, publicou um livro sob o título “Lucros Extraordinários e Imposto de Renda”.⁵

Foi professor de Ruy Barbosa Nogueira, primeiro professor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo e fundador do Instituto Brasileiro de Direito Tributário; e, de Rubens Gomes de Sousa, professor de Legislação Tributária dos cursos de Contabilidade e de Economia da USP, o qual afirmou: “dele (Ascarelli) tive, desde a indicação da bibliografia antes desconhecida no Brasil, até a orientação doutrinária e o alargamento dos horizontes, muito além do campo estritamente tributário, que me permitiram fazer algo mais do que o simples trato empírico de problemas fiscais e arrazoados forenses”. Influenciou juristas de outros campos do saber jurídico, tal como Miguel Reale.⁶

⁵ COSTA, Alcides Jorge. A Doutrina Tributária italiana e a sua influência no Direito Tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Princípios Tributários no Direito Brasileiro, Estudos em Homenagem a Gilberto de Ullhôa Canto**. Rio de Janeiro, 1988, p.27.

⁶ Essa declaração foi publicada por Osvaldo de Moraes na Revista de Direito Administrativo, v.66, p.425. Apud COSTA, Alcides Jorge. **op.cit.**, p.28.

Contudo, conforme afirmam ALCIDES JORGE COSTA, HELENO TAVEIRA TÔRRES e RICARDO LOBO TORRES, a aproximação entre o Direito Tributário italiano e o Direito Tributário brasileiro é anterior à permanência de Tullio Ascarelli no Brasil.⁷

Expõe COSTA que Veiga Filho já havia mostrado familiaridade com a doutrina financeira italiana em sua obra “Manual de Ciências das Finanças” cuja primeira edição foi publicada em 1898, principalmente de Luigi Cossa (*Primi elementi di scienza delle finanze*), Ricca Salerno (*Scienza delle Finanze*), Federico Flora (*Manuale di Scienza delle Finanze*) e Francesco Nitti (*Scienze delle Finanze*).⁸ Além disso, Ruy Barbosa tratou do Imposto sobre a Renda com base na obra *L'imposta sul reddito* de Ricca Salerno em 1891.⁹

Outra importante coincidência foi a influência da Escola de Pavia sobre Rubens Gomes de Sousa e Amilcar de Araújo Falcão. Viculada à *Università degli Studi di Pavia*, foi a responsável pela gênese da sistematização do Direito Tributário e por sua autonomia como disciplina jurídica na Itália. Foi instituída por Benvenuto Griziotti em 1929 e, sem dúvida, obteve grande notoriedade no país e no exterior, ficando conhecida como *Scuola Pavese*.

Com prestígio na pesquisa sobre os tributos, transformou-se, em curto espaço de tempo, num centro intelectual e cultural de nível internacional que atraiu diversos juristas e estudiosos do mundo todo, recebendo o timbre de “Escola da Liberdade Intelectual”. Frise-se que se atribui a Griziotti o mérito de ter suscitado na Itália o grande interesse pelos estudos de Direito Tributário.¹⁰ Foram intensas as relações entre os pesquisadores da Escola de Pavia e os mais importantes tributaristas estrangeiros, tais como Enno Becker, Otto Bühler, P.J.A. Adriani, Louis Trotabas, P.B. Dertilis, Ernest e Irene Blumenstein e Albert Hensel, os quais influenciaram os estudos da referida escola.

⁷ TORRES, Heleno Taveira. Contribuições da doutrina italiana para a formação do Direito Tributário brasileiro. In: **Diritto e pratica tributaria**. fasc.4, 2002, p.390.

⁸ *Ibidem*, p.24.

⁹ Esclarece Ricardo Lobo Torres que, ainda em época anterior, é possível constatar certa influência peninsular sobre as finanças brasileiras. Assim é que as ideias do Cameralismo no séc. XVIII tornaram-se conhecidas pela obra de Muratori (1672-1750). Outros iluministas italianos, como Genovesi (1713-1769) e Martini (1726-1800), igualmente influenciaram o pensamento luso-brasileiro, eis que seus compêndios chegaram a ser adotados em Portugal e no Brasil. TORRES, Ricardo Lobo. As influências italianas no Direito Tributário brasileiro. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 84, São Paulo, Malheiros, 2002, p. 70-82.

¹⁰ GRIZIOTTI, Benvenuto. Diritto finanziario, scienza delle finanze, ecc. In: **Riv.dir.fin.sc.fin**, 1939, I, p. 3.

Esclarece RICARDO LOBO TORRES que a influência do Direito alemão sobre o Direito italiano é tão forte que tornou difícil separar aquilo que é originalmente italiano do que é imitação do Direito germânico.¹¹

Grandes estudiosos como Pugliese, Vanoni, Jarach, Maggezzini, Pomini, Forte, Di Paolo, Micheli – com formação em Economia e Direito –, participaram com Griziotti da Escola Pavese e influenciaram a formação e a evolução do Direito Tributário na Itália.¹²

Nessa fase de profunda reflexão no setor tributário, duas obras foram essenciais: i) *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, do economista e político Ezio Vanoni, traduzida por Rubens Gomes de Sousa para o português em 1952; e, ii) *Il rapporto giuridico d'imposta*, do jurista Achille Donato Giannini.¹³ Foram relevantes, também: i) *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, do jurista Mario Pugliese; bem como, ii) *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, do jurista Dino Jarach.^{14 15}

Nos textos de Rubens Gomes de Sousa são mencionados várias vezes: Griziotti, Vanoni, Pugliese, Cocivera, Morselli e, especialmente, Giannini e Berliini.

As teorias defendidas pela Escola Pavese, inclusive a publicação das obras acima referidas, inspiraram o legislador brasileiro na elaboração do Código Tributário Nacional e na formação da doutrina tributária, sobretudo no que tange à temática das obrigações fiscais.

Verifica-se a influência italiana nesse setor do Direito também pelo estudo dos conceitos elaborados por Ezio Vanoni sobre os deveres do contribuinte em relação ao Fisco

¹¹ Afirma: “tal itinerário intelectual do Direito Tributário italiano mesclado com o alemão ou do Direito germânico filtrado na Itália, que passa pela Espanha e por alguns países da América Latina até chegar no Brasil, já foi objeto de análise de diversos juristas brasileiros, espanhóis e de outros países latino-americanos”. TORRES, Ricardo Lobo. **op.cit.**, p.72.

¹² Os alunos de Benvenuto Griziotti foram: Mario Pugliese, Ezio Vanoni, Antonio Pesenti, Sergio Steve, Frank Tamagna, Dino Jarach, Giannino Parravicini, Federico Maffezzoni, Ernesto d'Albergo, Gian Antonio Micheli e Francesco Forte. Além desses, frequentaram a Escola de Pavia, embora em modo esporádico: Enrico Allorio, Pietro Nuvolone e Massimo Severo Giannini. Dino Jarach que efetuou a tradução do *Steuerrecht* de Albert Hensel, a qual é considerada a obra mais avançada do ponto de vista científico e sistemático do direito tributário alemão entre as duas guerras, foi um dos alunos da escola de Pavia.

¹³ As primeiras obras que sistematizaram o direito tributário foram: *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, de Pugliese; *Principi di diritto tributario*, de Tesoro; *Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario*, de Vanoni; *Istituzioni di diritto tributario*, de Giannini. D'AMATO, Nicola. **L'evoluzione del sistema tributario italiano**. Milano: Giuffrè, 2012, p.29.

¹⁴ Mario Pugliese, de origem hebraica, foi exilado no ano 1938. Por essa razão, mudou-se para o México, onde também publicou suas obras, propagando as ideias discutidas na Escola de Pavia também na América Latina.

¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **op.cit.**, p.391.

e a respeito do papel do Estado na cobrança de tributos, sendo igualmente relevantes as obras do tributarista Victor Uckmar.¹⁶

De acordo com HELENO TAVEIRA TÔRRES, foi por necessidade técnica e a ausência quase absoluta de obras jurídicas de caráter geral em matéria tributária que se deu a busca de bibliografia estrangeira, especialmente a italiana, pelos motivos de aproximação cultural com o Direito Romano, mas também porque era a melhor doutrina que se afirmava.¹⁷

A partir de 1960, intensificaram-se ainda mais os contatos com o Direito italiano, principalmente com as obras de Giannini e Berliri, influenciando Geraldo Ataliba a elaborar a classificação dos tributos em vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal. Também foram notados nas obras de outros autores brasileiros, tal como a “Teoria Geral do Direito Tributário” de Alfredo Augusto Becker, publicada em 1965.

Geraldo Ataliba teve uma intensa relação acadêmica com Gian Antonio Micheli, que foi o professor da primeira Cátedra de Direito Tributário na Itália instituída em 1963 na Faculdade de Direito da Universidade de Roma *La Sapienza*, a qual proclamou a autonomia do Direito Tributário como disciplina jurídica e como ramo do Direito no referido país.

Tal relação deu-se em 1970 com intercâmbio de professores, já que Micheli veio algumas vezes ao Brasil e recebeu juristas brasileiros na Itália, resultando na tradução de sua obra “Curso de Direito Tributário” para o português realizada por Marco Aurélio Greco. Também teve grande repercussão a obra de Francesco Moschetti *Il principio della capacità contributiva* publicada em 1973 que, por muito tempo, foi a única a tratar do tema.

¹⁶ COSTA, Alcides Jorge. A doutrina tributária italiana e sua influência no Direito Tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Princípios Tributários no Direito Brasileiro, Estudos em Homenagem a Gilberto de Ullhôa Canto**. Rio de Janeiro, 1988, p.24; TORRES, Heleno Taveira. Contribuições da doutrina italiana para a formação do Direito Tributário brasileiro. In: **Diritto e pratica tributaria**. fasc.4, 2002, p.380; DE CICCIO, Maria Cristina. Una visione d’insieme sulla circolazione del modello giuridico italiano in Brasile. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo italiano fuori dell’Europa**. Atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD. Siena, 20-21-22 settembre 2012, p. 191.

¹⁷ Essa aproximação revela-se em muitas passagens do Código, onde é evidente a influência das concepções italiana, como no caso da definição de tributo (art.3º do CTN), que teve inspiração nas obras de Tesoro, Giannini e especialmente de Berliri, para quem o tributo não poderia constituir-se como sanção de um ato ilícito. As normas sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária (arts.108 a 112) são nitidamente informadas pelas concepções de Vanoni. Nos conceitos de obrigação tributária (art.113), de orientação tipicamente italiana (Giannini) e sujeição passiva tributária (arts.128 a 135), quanto às formas de responsabilidade e substituição (Cocivera, Bodda), também preponderam elementos típicos do Direito italiano. TÔRRES, Heleno Taveira. **op.cit.**, p.394.

Igualmente relevante foi a passagem de Victor Uckmar pelo Brasil, atraído pelas obras de Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba por indicação de Ascarelli, permanecendo seis meses para desenvolver uma pesquisa sobre o constitucionalismo brasileiro.

Segundo HELENO TAVEIRA TÔRRES, Uckmar participou da construção da doutrina tributária brasileira, sendo um de seus grandes colaboradores. Ensinou em cursos de pós-graduação, sendo a obra *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, de sua autoria, o trabalho mais completo a respeito do Direito Comparado Tributário de que se tem conhecimento, o qual foi traduzido para o português por iniciativa de Geraldo Ataliba.¹⁸

Não poderia ficar de fora, a unificação do Direito Civil e Comercial pelo Código Civil de 2002 e a construção da disciplina de empresa, em linha com a orientação italiana. No cenário proposto pelo Código, verifica-se a influência italiana em vários aspectos, ainda que, em alguns casos, apenas em parte, fundindo-se com as regras da tradição brasileira.

No primeiro livro da parte geral, o art.2º do CC estipula que a personalidade civil começa com o nascimento com vida, idêntico ao art.1º do Código Civil italiano. Frise-se que o Código Civil brasileiro apresenta regras que coincidem com diversos outros sistemas jurídicos estrangeiros, não somente com o italiano.¹⁹ Em relação ao Direito Civil, importante registrar a permanência de Miguel Reale, que inspirou o Código Civil de 2002, na Itália, como aluno de Giorgio Del Vecchio, na década de 1940.

No que tange à responsabilidade civil, segundo SABRINA LANNI, com o novo Código Civil brasileiro, efetuou-se uma releitura de seu conceito tradicional a partir de uma visão solidarista e humanista que remete à noção de dano injusto, a qual serviu para fornecer respostas a todas aquelas perguntas referentes à lesão de bens não expressamente protegidos em nível normativo, mas que também eram merecedores de tutela.²⁰

Expõe a jurista que, no que se refere à chave comparativa entre a Itália e o Brasil, é relevante a centralidade do dano na disciplina da responsabilidade, que corresponde a uma

¹⁸ Victor Uckmar presta um decisivo apoio à intensificação das relações culturais entre Brasil e Itália no campo do Direito Tributário, intermediando a concessão de bolsa de estudos a estudantes e professores, apresentando outros autores ao Brasil, difundindo publicações e apoiando projetos de Congressos Internacionais, obras coletivas e outras iniciativas. TÔRRES, Heleno Taveira. **op.cit.**, p.397.

¹⁹ ZANETTI, Cristiano de Souza. Il modello giuridico italiano in Brasile: obbligazioni e contratti. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo italiano fuori dell'Europa**. Atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD. Siena, 20-21-22 settembre 2012, p. 180.

²⁰ LANNI, Sabrina. La *obrigação de indenizar* nel decennale del codice civile. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo italiano fuori dell'Europa**. Atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD. Siena, 20-21-22 settembre 2012, p.179.

tendência moderna resultante do deslocamento do foco do ato ilícito para o resultado danoso como consequência das profundas transformações sociais e jurídicas em razão do progresso tecnológico que ampliou largamente as possibilidades de dano. Dito de outra maneira, ambos os países colocaram a ênfase sobre o dano, concebendo a norma *neminem laedere* como um dever geral de não causar dano a outrem sem que exista uma causa de justificação idônea.

Especificamente sobre o objeto desta tese: a responsabilidade do Estado por dano tributário, constatou-se a presença de traços comuns, revelando a afinidade entre os sistemas que tornou viável e profícua a comparação a fim de adotar como paradigma para a construção normativa doméstica a disciplina jurídica conferida na Itália pela Corte de Cassação a partir do julgamento do acórdão n.722, de 15 de outubro de 1999.

Além do exposto, houve correspondência nos seguintes pontos: i) relevância que o papel da jurisprudência tem assumido nos dois países nos últimos tempos, embora sejam sistemas jurídicos alicerçados na tradição romano germânica, cuja referência são leis escritas e elaboradas com base na experiência e na história da sociedade em certo período; ii) ordens jurídicas que funcionam a partir de conceitos jurídicos previamente estabelecidos, os quais se adequam à situação apresentada, ou seja, não um direito que se forma empiricamente por meio do caso concreto; iii) sistemas jurídicos com ampla tutela aos direitos fundamentais e à proteção da situação jurídica subjetiva de cada membro da sociedade, inclusive em face do Estado; iv) existência de princípios constitucionais e infraconstitucionais equivalentes entre si que regulam o *modus operandi* da Administração Tributária na relação estabelecida com o contribuinte (ou responsável) e limitam o poder de tributar; v) procedimento administrativo constitutivo do crédito tributário de natureza vinculada passível de anulação por intermédio da autotutela pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário; vi) a exequibilidade do crédito tributário pela execução forçada de bens; vii) foco da responsabilidade do Estado no dano, deslocando-se a atenção da ação causadora do dano para o resultado danoso, fazendo emergir a valoração do dano antijurídico (injusto ou ilícito).

Definido o modelo jurídico italiano como paradigma para o desenvolvimento da pesquisa, estabeleceu-se um roteiro, o qual se desenrolou pelo período de 1 ano na *Università degli Studi La Sapienza di Roma* sob a orientação do Professor Pietro Boria e da Professora Rossella Miceli. Devido à existência de um excelente banco de dados com acórdãos do Poder Judiciário e artigos científicos sobre temas jurídicos diversos, foi essencial ter frequentado as bibliotecas da Corte de Cassação e da Câmara dos Deputados, em Roma.

Primeiro passo foi separar os acórdãos proferidos pela Corte de Cassação sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário com o propósito de identificar como o tema foi compreendido, aferindo a presença de posições consolidadas, divergências e incoerências em tais julgamentos. Estabeleceu-se como marco inicial o dia 15 de outubro de 1999, quando ocorreu o primeiro julgamento por meio do acórdão n.722, e final o dia 29 de fevereiro de 2016, com o término do período de pesquisa em Roma. Os casos julgados retratavam danos resultantes de: cobrança de tributo indevido, omissão de autotutela, hipoteca e bloqueio de bens indevidos e lide temerária.

Segundo passo, buscou-se artigos científicos sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário e assuntos relacionados para descobrir em qual contexto jurídico ocorreu o reconhecimento do dever do Estado de ressarcir o dano tributário pela Corte de Cassação, o que só se deu após o acórdão n.500, de 22 de julho de 1999, que foi considerado histórico e inédito por tornar plena a responsabilidade do Estado, visto que abrangeu o ressarcimento dos danos resultantes da lesão de interesse legítimo; bem como, para identificar a estrutura da responsabilidade civil do Estado no país.

Examinou-se o Direito Tributário italiano no que se refere aos procedimentos administrativos dirigidos à fiscalização, constituição, inscrição e cobrança do crédito fiscal e à sua satisfação por meio das ações judiciais propostas perante o Poder Judiciário.

Como o propósito desta tese foi investigar se o Direito brasileiro vigente permite ao intérprete desse sistema normativo imputar ao Estado o dever jurídico de ressarcir os danos sofridos pelo sujeito passivo da relação tributária em consequência da função fiscal, adotou-se como referência metodológica para essa construção normativa o acórdão n.722, de 15 de outubro de 1999.

Utilizou-se um raciocínio semelhante ao Corte de Cassação, isto é: i) identificar a positividade da norma *neminem laedere* no ordenamento jurídico brasileiro; ii) analisar se o complexo de normas por meio das quais é possível deduzir a presença da norma *neminem laedere* permite concluir pela submissão do Estado a ela, inclusive em matéria tributária; iii) verificar a disciplina da responsabilidade extracontratual, considerando as particularidades das normas resultantes da tradição jurídica brasileira que admite o ressarcimento dos danos decorrentes também das condutas lícitas; iv) examinar os elementos da responsabilidade extracontratual, aplicando-os ao exercício da função fiscal com base numa seleção de acórdãos proferidos pelo STF, STJ e pelos Tribunais Regionais brasileiros sobre o tema; v)

distinguir as situações com as quais o sujeito passivo da relação tributária poderá se deparar em razão da função fiscal, identificando em quais delas há responsabilidade do Estado e quais são os critérios para a sua aplicação.

Além da análise jurisprudencial, a pesquisa conta com o exame de obras jurídicas de doutrinadores brasileiros sobre Direito Constitucional, Administrativo, Tributário e Civil.

CAPÍTULO 1 – RESPONSABILIDADE NA TEORIA GERAL DO DIREITO

1.1 A definição do conceito de Direito

Durante toda a sua existência, o ser humano relaciona-se com seus semelhantes vivendo em comunidade, visto que é um ser social. Por essa razão, é indispensável a presença duma ordem que imponha limites para a ação de cada pessoa, estipulando regras básicas de convivência destinadas a disciplinar o comportamento de seus membros e a regular o acesso a bens e o modo pelo qual as necessidades, os desejos e as aspirações poderão ser satisfeitos. Tudo isso para atender ao interesse coletivo de preservar a paz, o bem-estar social, os bens culturais e materiais de cada um e da própria coletividade.¹

A esse respeito, MIGUEL REALE afirmava que o homem não apenas existe, ele coexiste, pois vive necessariamente em companhia, estabelecendo relações de coordenação, subordinação e integração, as quais não subsistiriam sem o concomitante aparecimento do Direito, ou seja, sem a existência das regras de organização e de conduta.²

Em relação ao Direito, verifica-se certa falta de clareza sobre a definição de seu conceito devido aos vários posicionamentos que tomam como base os inúmeros referenciais possíveis. Isso porque a palavra “direito” pode ser utilizada em diversos contextos, sem levar em conta as diferentes acepções que pode adquirir dentro de cada um deles.³

Devido à possibilidade de cada seara do conhecimento jurídico poder contemplar distintas características, os resultados da definição do conceito de Direito também variam segundo a eleição dos tantos critérios pelo sujeito cognoscente.⁴

Além disso, como genuína construção cultural, comporta posições cognoscentes diversas, podendo ser observado sob diferentes ângulos, por exemplo, a partir da perspectiva da: História do Direito, Sociologia do Direito, Dogmática Jurídica etc.⁵

¹ ARAÚJO, Edmir Netto de. **Curso de Direito Administrativo**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.765.

² REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.02.

³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2006, p.52.

⁴ Há imprecisões sintáticas, semânticas e pragmáticas quanto ao termo “direito”, pois: i) sob aspecto sintático, pode ser usado na forma de substantivo, advérbio ou adjetivo; ii) sob o aspecto semântico, é considerado vago por apresentar inúmeros significados e ambíguo, pois, no uso comum, é impossível enunciar, uniformemente, as propriedades que devem estar presentes em todas as situações em que é utilizado; por fim, iii) sob o aspecto pragmático, possui uma grande carga emotiva, o que influencia substancialmente sua conotação e denotação. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2010, p.15.

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Prova e aplicação no Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.604.

Essa diversidade conceitual, tal como ocorre em torno da expressão Direito, já é suficiente para comprovar que as Ciências Jurídicas não descrevem verdades absolutas, mas somente pontos de vistas determinados segundo o referencial teórico adotado.⁶

Com relação ao tema desta tese, conforme será analisado ao longo deste capítulo, mesmo que de forma sucinta, uma dificuldade semelhante ocorre com as expressões “norma jurídica” e “sanção”, as quais são fundamentais para o estudo da responsabilidade. Frise-se que o termo “responsabilidade” também não é unívoco, pois se aplica em diversos contextos.

Logo, é essencial a existência de um método na composição de qualquer trabalho científico com a delimitação de seu sistema de referência, pois algo só é inteligível na medida em que é conhecida sua posição em relação aos outros elementos, com os quais se relaciona, tornando-se clara sua postura concernente a um ou mais sistemas de referência.⁷

Serão efetuadas algumas reduções como método científico, realizando-se cortes metodológicos para valorizar somente um dos possíveis aspectos dos termos Direito, norma jurídica, sanção e responsabilidade, segundo a relevância para o desenvolvimento desta tese.

Para a Teoria Pura do Direito de KELSEN – que marca o Positivismo Normativo ou Jurídico na tentativa de conferir fundamentação autônoma à Ciência do Direito –, Direito é definido como um sistema de normas jurídicas válidas num determinado país com o escopo de regular o comportamento humano.

Partindo dessa premissa, é correta a assertiva: existe Direito onde houver normas jurídicas, sendo a palavra “norma” entendida como algo que “deve ser”, ou acontecer, isto é, que indica que o ser humano se “deve” conduzir de determinado modo. Portanto, a norma é um dever ser e o ato de vontade de que ela constitui o sentido é um ser.⁸

A unidade desse sistema de normas é constituída pelo fato de cada uma delas ter o mesmo fundamento de validade, o qual recai sobre a norma fundamental – a Constituição. Dessa forma, todas as normas do sistema convergem para um único ponto, conferindo caráter unitário ao conjunto e à multiplicidade de normas, tornando-as homogêneas em seu aspecto sintático, ou seja, em relação à sua estrutura lógica invariável “D (H→C)”.^{9 10}

⁶ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p.240.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p.205.

⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p.33.

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p.691.

¹⁰ “A ‘norma fundamental’ kelseniana é um princípio epistemológico-jurídico, colocado na condição de pressuposto da atividade cognoscitiva do Direito. Sem a ‘norma fundamental’, ou regressaríamos ao infinito,

Como a norma é considerada a unidade do sistema, que configura um repertório, não se pode admitir a sua existência isolada, mas sempre em um contexto de normas que se relacionam entre si; as quais, ligadas umas às outras, integram o sistema de Direito positivo.

Dessa forma, a construção da norma aplicável toma os sentidos dos enunciados prescritivos no contexto do sistema do qual fazem parte. Esse raciocínio é fundamental para a análise da responsabilidade do Estado por dano tributário, já que o tema reflete a associação de diversas normas presentes no ordenamento jurídico em âmbito constitucional, tributário, administrativo e civil.

Isso porque, para compreendê-lo profundamente, requer-se o exame das normas jurídicas que regulam os aspectos gerais da responsabilidade civil, sobretudo no que se refere ao conceito de dano, ato ilícito, culpa e nexo de causalidade, o que se depreende do Código Civil; à noção de entidade, órgão e agente público, disciplinada na legislação administrativa; e, às características do poder de tributar, da função fiscal e da relação tributária, pertinentes ao Direito Tributário e disciplinadas na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional.

Portanto, como se trata dum sistema jurídico, o Direito pressupõe a interação das normas que o compõem em seus vários setores – Constitucional, Tributário, Administrativo, Penal, Civil – os quais se encontram didaticamente subdivididos para facilitar a compreensão de suas especificidades, pois, na verdade, formam um todo unitário.

Por isso, o Direito não pode ser tratado como se fosse um conjunto de enunciados sem qualquer relação entre si. Totalmente o contrário, deve manter coerência com os valores nele albergados, especialmente com os valores constitucionalmente protegidos.

Enquanto invenção humana que se dirige para atender determinada finalidade, o Direito é percebido como objeto histórico cultural por ser capaz de refletir as peculiaridades de um momento histórico e de uma dada cultura, sendo concebido como técnica de solução de conflitos e como instrumento destinado à pacificação social.¹¹

Constitui o alicerce da convivência ordenada dos indivíduos em sociedade, o que torna a responsabilidade civil um dos institutos jurídicos de maior relevância para atingir tal objetivo por assegurar que os danos sejam reparados por quem os causou, ou pelo sujeito

jamais começando a tarefa cognoscente, ou sacrificaríamos o cânone do isolamento do objeto, sem o que o estudo não atingiria a dignidade de Ciência”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.255.

¹¹ *Ibidem*, p.6.

que a lei designou como responsável, a fim de recompor a situação do lesado ao estado em que se encontrava antes de ocorrer a violação de seu direito.

1.2 A estrutura lógica da norma jurídica

Considerando a definição do conceito de Direito adotada nesta tese, justifica-se a relevância do estudo da estrutura da norma jurídica, já que a melhor forma de compreender o todo é conhecendo suas partes, seus elementos ou estruturas mínimas, e a forma como se relacionam. Nesse caso, as normas jurídicas constituem os elementos que, relacionados entre si, formam o sistema de Direito positivo, o qual se pretende conhecer neste trabalho.¹²

Expõe EROS ROBERTO GRAU: “cada norma é parte de um todo, de modo que não podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema, o todo no qual estão integradas”.¹³

Também nesse aspecto falta uma definição precisa no discurso científico, sendo esse outro problema enfrentado pela Dogmática Jurídica, já que, até mesmo entre os autores que adotam o mesmo referencial, a linguagem prescritiva, é possível verificar o uso do termo “norma jurídica” com sentidos diversos.¹⁴

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, norma jurídica “é uma estrutura categorial construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura do Direito positivo desperta em seu espírito”. Por essa razão, na maior parte das vezes, as normas jurídicas não coincidem com os sentidos imediatos dos enunciados prescritivos, isto é, do suporte físico ou texto legal.¹⁵

Os enunciados prescritivos (suporte físico/ texto legal) constituem um agregado de símbolos idiomáticos a partir dos quais é possível construir os sentidos jurídicos, sendo a proposição o significado do enunciado. Nem toda proposição jurídica é norma jurídica, pois as normas jurídicas são estruturadas por juízos condicionais, sendo alcançadas por meio do percurso gerativo de sentido.¹⁶

¹² BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p.07

¹³ GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e o Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 1996, p.19.

¹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op.cit.*, p.277.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *op.cit.*, p.131.

¹⁶ “A confusão se instaura pelo uso da expressão ‘norma jurídica’ para designar as unidades do sistema do Direito positivo, quando este, por manifestar-se em linguagem, apresenta-se em quatro planos: i) S1 – plano físico (enunciado prescritivos) –; ii) S2 – plano das significações isoladamente consideradas (proposições jurídicas) –; iii) S3 – plano das significações estruturadas (normas jurídicas) –; e, iv) S4 – plano da contextualização das significações estruturadas (sistema jurídico). Se pensarmos no Direito positivo, a partir do seu plano de expressão (S1), as unidades do sistema são os enunciados prescritivos; se avaliarmos o plano das significações construídas a partir dos enunciados (S2), as unidades do sistema são proposições jurídicas; e se tomarmos o Direito como o conjunto de significações deonticamente estruturadas (S3), mediante relações

Logo, a norma jurídica é a proposição prescritiva que tem a forma implicacional, associando a um possível dado fático uma relação jurídica. Dessa forma, a mera literalidade dos textos de Direito não atinge, de maneira compartimentada, a forma proposicional de uma norma jurídica. Conforme afirma EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, “a norma jurídica é norma a partir de sua imersão no todo que é o sistema de linguagem do Direito positivo”.¹⁷

Constata-se que, na maior parte das vezes, não é suficiente a leitura de um texto legal para se identificar a norma jurídica, sendo necessária a leitura de diversos textos legais que serão confrontados entre si para se alcançar o conteúdo da norma. Isto é, a existência da norma jurídica depende de uma sequência de fatores: i) de um suporte físico, ii) da integração de enunciados prescritivos (textos de lei), iii) da construção de significações isoladas; e, iv) da estruturação dos sentidos normativos, considerando-se sempre que o Direito nada mais é do que um sistema normativo.^{18 19}

Esta tese reflete perfeitamente o exposto até o momento, visto que seu conteúdo é resultado da interpretação de diversos enunciados prescritivos presentes no Direito Civil, no Direito Tributário e no Direito Administrativo, ou seja, não exclusivamente no art.37, §6º da CF, isto é, em regras jurídicas do Direito Constitucional.^{20 21}

A responsabilidade do Estado por dano tributário é uma demonstração de que as normas jurídicas não existem de forma isolada, mas em um contexto de normas com relações particulares entre si, de coordenação e de subordinação. Por isso, construir a norma aplicável

de coordenação e subordinação entre si (S4), as unidades do sistema jurídico se denominam norma jurídica *stricto sensu*. Logo, a expressão “norma jurídica”, quando usada para apontar indiscriminadamente as unidades do sistema jurídico, pode denotar: i) enunciados do Direito positivo; ii) a significação deles construída; ou, iii) a significação deonticamente estruturada, dependendo do plano em que o intérprete trabalha. (...) Quando aprofundamos a análise a ponto de separar metodologicamente os planos em que o sistema jurídico se apresenta como objeto de nossa compreensão, as dúvidas semânticas com relação à expressão “norma jurídica” vão desaparecendo, na medida que nos utilizamos dos termos ‘enunciado’, ‘texto de lei’ e ‘proposição’, para denotar as unidades dos planos S1 e S2 e ‘norma jurídica’ apenas quando aludimos às significações deonticamente estruturadas (presentes nos planos S3 e S4)”. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **op.cit.**, p.279.

¹⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. Lineamentos de uma Teoria. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1995, p.17-18.

¹⁸ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e Dogmatica delle Fonti**. Milano: Giuffrè, 1998, p.16.

¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **op.cit.**, p.17-18.

²⁰ Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e, as normas, no seu resultado. Portanto, não há correspondência entre norma e dispositivo. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.30.

²¹ Por essa razão, é importante conceber o ordenamento jurídico como um sistema normativo – entendido como o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum. O sistema normativo pode ser subdividido em subsistemas compondo o sistema “global” não pela sua soma, mas sim pela conjugação recíproca e harmônica de seus elementos. ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p.4.

é tomar os sentidos de enunciados prescritivos no contexto do sistema do qual fazem parte, pois a norma é a proposição prescritiva decorrente do todo que é a ordem jurídica.²²

Nessa lógica, NORBERTO BOBBIO afirma que não há realidade jurídica a partir de uma única norma. Há sempre um contexto de normas jurídicas interligadas entre si compondo um ordenamento jurídico. Portanto, como o ordenamento jurídico não é composto por uma única norma, nem tampouco por um único enunciado prescritivo, tem-se a necessidade de compreendê-lo, unindo as inúmeras partes que formam o todo por meio de relações de coordenação e subordinação. Dessa forma, faz-se necessário organizá-lo, ou seja, sistematizá-lo, reconhecendo quais são seus elementos e o que os liga entre si.²³

Essa é a posição de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem a expressão “norma jurídica” é considerada sob dois sentidos diversos: i) sentido amplo, para designar as frases, enquanto suporte físico do Direito posto e os conteúdos significativos isolados, ou seja, os enunciados prescritivos; e, ii) sentido estrito, para aludir à composição articulada das significações de modo que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo.

Na segunda possibilidade, pressupõe-se uma proposição-antecedente (hipótese) – descritiva de possível evento do mundo social na condição de suposto normativo –, que implica uma proposição-tese (consequente) – de caráter relacional –, que assume uma feição dual, visto que as proposições implicante e implicada estão unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla.²⁴

Por ser uma expressão ambígua, nesta tese, o termo norma jurídica será adotado como juízo hipotético condicional, como resultado da interpretação do produto legislado, ou seja, a ideia que a leitura do texto legal transmite ao nosso intelecto.

Ressalte-se que, considerados de forma isolada, os fatos sociais não produzem efeitos jurídicos, o que se torna possível somente se há uma norma jurídica estipulando que: “se verificada a hipótese (proposição-antecedente), deve ocorrer o consequente (proposição-tese)”, isto é, existe uma consequência relacionada àquele pressuposto da seguinte maneira: “se A é, então B deve ser”, ou seja, “se o devedor não paga a obrigação, deve ser movida a execução forçada de seu patrimônio”; ou, no que se refere ao objeto desta tese: “se A causar dano a B, deve ser o dever de A de ressarcir o dano causado B”, sendo possível a participação

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *op.cit.*, p.137.

²³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do sistema jurídico*. 6.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995, p.75.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.131.

do Estado-Juiz quando violado o dever imposto pelo ordenamento jurídico para, exercitando a função jurisdicional, realizar a prática de atos coativos, vale dizer: a execução forçada.

As afirmações científicas têm a forma de juízos hipotéticos, o que significa dizer que determinada consequência está ligada a certo pressuposto, tal como acima mencionado. As ciências causais apresentam seus enunciados sob a forma correspondente ao princípio da causalidade: “se A é, então B é”; ao passo que, as ciências normativas atendem ao critério da imputação deontica, ou seja, “se A é, então B deve ser”.

Sublinhe-se que, neste último caso, se não fosse o ato de vontade do legislador, a proposição-antecedente (hipótese) não estaria conectada à proposição-tese (consequente). Logo, a relação entre a hipótese e a consequência é realizado pelo legislador por meio de um ato de valoração, de modo que é o legislador quem decide as consequências jurídicas dos fatos que reputa relevante regular.²⁵

Portanto, é possível afirmar que a norma jurídica se manifesta por meio de uma estrutura condicional absolutamente constante, isto é, todas as regras do sistema apresentam idêntica esquematização formal, que se verifica na seguinte fórmula lógica “D (H→C)”, em que (H) – proposição-antecedente ou hipótese – é o pressuposto como parte da norma que descreve a situação de possível ocorrência que, se verificada no campo da realidade social, implicará em (C), que representa o consequente ou proposição-tese, cuja função é prescrever um vínculo relacional entre dois sujeitos (S’ R S’’) modalizadas como obrigatório (O), permitido (V) e proibido (V), ambos ligados por um vínculo implicacional→deontico (D), representativo do ato de autoridade que a constitui.

Nenhuma norma foge dessa estrutura, seja civil, administrativa, penal, tributária, constitucional, processual etc., visto que, sem essa fórmula, a mensagem prescritiva torna-se incompreensível. Logo, será aplicada para a responsabilidade civil, inclusive ao Estado.

Constata-se que, sempre com base nos ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, no arcabouço normativo, enquanto estrutura lógica, além do “dever ser” que existe entre a hipótese e o consequente “D (H→C)”, há outro “dever ser” expresso num dos operadores deontico, mas inserido no consequente da norma (C), dentro da proposição-tese, que ostenta caráter intraproposicional e aproxima dois (ou mais) sujeitos (S’ R S’’) em torno de uma previsão de conduta que deve ser cumprida por um e que pode ser exigida por outro.

²⁵ *Ibidem*, p.124.

O “dever ser”, na condição de conectivo intraproporcional, triparte-se nos modais “proibido” (V), “permitido” (P) e “obrigatório” (O).

Portanto, a fórmula completa é “D [H \rightarrow C (S' \leftrightarrow S'')], em que S'' tem o dever de cumprir certa conduta em relação a S', que tem o direito de exigí-la. Na primeira parte, a relação é entre a hipótese (H) e a consequência (C); e, na segunda, a relação é entre sujeitos (S' e S''), enlaçados em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. A proposição H e o consequente C e os sujeitos S' e S'' encontram-se vinculados em razão da vontade do legislador.²⁶

O consequente normativo é ocupado por uma proposição delimitadora da relação jurídica que se instaura entre dois (ou mais) sujeitos sempre que se verificar o fato descrito na hipótese, de modo que sua função é instituir um comando que deve ser cumprido por um sujeito em relação a outro, por exemplo: “se A causar dano a B (H) deve ser (\rightarrow) que A deve ressarcir os danos causados a B (C), sendo que B tem o direito de exigir de A o referido ressarcimento (S' \leftrightarrow S'')”. Nesse caso, a obrigação de ressarcir deve guardar estreita relação com os fatos que a motivou, de maneira que, considerando o exemplo acima, o valor a ser ressarcido corresponde ao prejuízo causado, por isso não pode ser um valor aleatório que não apresenta relação com o fato ocorrido.

Logo, assim como a hipótese (H) seleciona as notas que os acontecimentos têm que apresentar para serem considerados fatos jurídicos, o consequente (C) elege os critérios que a relação entre os sujeitos precisa ter para ser imputada como efeito daquele fato, de modo que é o consequente que delimita os efeitos a serem atribuídos ao fato jurídico.

Prescreve-se uma conduta, estabelecendo-se um vínculo entre dois ou mais sujeitos, em que um deles tem o dever de cumprir certa prestação e o outro tem a faculdade de exigí-la. Tal como efetuado na hipótese, o legislador seleciona os efeitos jurídicos presentes no consequente normativo com base em critérios valorativos.²⁷

Segundo é possível verificar, a responsabilidade do Estado insere-se no esquema acima retratado no que se refere ao dever de não lesar a outrem, ou seja, de não causar danos a ninguém, inclusive em matéria tributária, que, se for violado, ensejará: i) a imposição da consequência “dever jurídico de ressarcir os danos causados”; e, ii) a sujeição do Estado, no

²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. **op.cit.**, p.284.

²⁷ *Ibidem*, p.297.

lugar do agente causador do dano, ao cumprimento desse dever, isto é, da responsabilidade pelos atos praticados por seus agentes sempre que agirem nessa qualidade.

Portanto, a proposição seria a seguinte: “se o agente público atuar em nome da Administração Tributária, no exercício da função fiscal, causando danos ao contribuinte (ou responsável) (H), então deve ser (\rightarrow) a obrigação do Estado de ressarcir os danos causados ao contribuinte (ou responsável) (C), sendo que o contribuinte (ou responsável), tem o direito de exigir o referido ressarcimento do Estado ($S' \leftrightarrow S''$).

Optou-se por usar a expressão “no exercício da função fiscal” para dar ênfase à matéria tributária, pois, na Constituição o termo adotado é “nessa qualidade”, o que, segundo HELY LOPES MEIRELLES, apresenta um sentido mais amplo, já que não é necessário que o agente tenha agido no exercício de suas funções, mas apenas na qualidade de agente, isto é, em nome do órgão ou da entidade, à qual está vinculado.²⁸

Logo, é necessário que se encontre a serviço do Poder Público, mesmo que atue fora ou além de sua competência administrativa, por isso o abuso no exercício das funções por parte do agente não é um fato que exclui a responsabilidade objetiva do Estado.

Preliminarmente, efetuou-se a análise da norma como entidade singular, em que a proposição-antecedente (hipótese) associa-se à proposição-tese (consequente) por um ato de vontade do legislador, por meio da fórmula “D (H \rightarrow C)”. Todavia, a norma jurídica possui feição dúplice correspondente à norma primária e à norma secundária, ou seja, não manifesta apenas uma proposição, senão duas, cuja diferenciação repousa na teoria de KELSEN sob o fundamento de que a sanção está contida na norma jurídica e que o Direito é uma ordem coativa, razão da referida bimebridade, que será examinada nos próximos parágrafos.²⁹

1.2.1 A norma jurídica completa: norma primária e secundária

A norma jurídica completa é a junção da norma primária com a norma secundária que “expressa a mensagem deôntico-jurídica na sua integridade construtiva, significando a orientação da conduta juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento jurídico prevê para o seu descumprimento”, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO.³⁰

Noutras palavras, a composição dúplice significa que existem duas proposições normativas, ou seja, duas normas jurídicas que, enlaçadas, constituem uma só norma jurídica

²⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 39.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.371.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **op.cit.**, p.138.

³⁰ *Idem*

completa, sendo que a primeira estabelece o nascimento de uma relação deôntica, prescritiva de direitos e deveres entre os sujeitos que enlaça; ao passo que, a segunda preceitua a sanção, que deve ser entendida como a resposta externa e institucionalizada, ato coativo por parte de um órgão do Estado quando se dá o descumprimento do estatuído na norma anterior.

Segundo CARVALHO, cujo entendimento coincide com a posição de KELSEN retificada, a norma primária estabelece a conduta considerada devida; e, a norma secundária, logicamente conectada à norma primária, fixa a consequência no caso de sua infringência, isto é, prescreve a providência sancionatória mediante o exercício da coação estatal se houver descumprimento dos deveres prescritos na norma primária, determinante da conduta juridicamente devida.³¹

Constata-se que os destinatários dessas normas são diversos, já que a primeira, determinante do comportamento que evita a aplicação da sanção, dirige-se a toda e qualquer pessoa, de maneira geral, inclusive ao Estado e a seus agentes; e, a segunda, impositiva de consequências sancionadoras, pode ser dirigida a pessoas diversas das que descumpriram o antecedente da norma (ou hipótese).

Na responsabilidade civil, por exemplo, a sanção de ressarcimento do dano pode ser atribuída não à pessoa que praticou a conduta, mas a seus genitores; e, no caso de o dano resultar da atuação dos agentes públicos, às entidades estatais credenciados.

Importante observar que, diversamente do que se dá em âmbito civil, nas sanções penais, a regra geral é que a pessoa que descumpriu o dever imposto na norma primária seja a mesma a quem será atribuída a sanção.

Portanto, são primárias as normas jurídicas que estipulam “o que se deve e o que não se deve fazer”, isto é, as normas que determinam as condutas juridicamente devidas; ao passo que, são secundárias, aquelas que preveem as consequências sancionadoras para o caso de afronta ao estatuído na norma anterior, ou seja, a norma primária.

Por exemplo, considera-se completa a norma construída pelo art.927 do CC, que dispõe sobre a obrigação de indenizar. De forma geral, é norma primária “deve ser não causar dano a outrem” (*neminem laedere*); e, norma secundária “aquele que causar dano a outrem fica obrigado a repará-lo”.

³¹ *Idem*

Essa conclusão se baseia na teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, que pode ser representada da seguinte forma: $D\{[H \rightarrow R' (S', S'')] \vee [-R' (S', S'') \rightarrow R'' (S', S'')]\}$, em que: D é o functor- de-functor, que afeta a relação implicacional; $-R' (S', S'')$ é a hipótese, que se caracteriza por descrever o não-cumprimento da conduta intersubjetiva prescrita pela norma primária; \rightarrow é o functor implicacional, que denota o caráter condicional da fórmula; $R'' (S', S'')$ é a consequência, que prescreve uma relação jurídica R'' entre S' e S'' (sujeito ativo da norma primária e o Estado exercitando sua função jurisdicional, respectivamente).³²

Obviamente que, em relação ao *caput* do art.927 do CC, são necessárias algumas considerações a mais a respeito da culpa *lato sensu*, já que a responsabilidade é aplicada no caso da prática de atos ilícitos por ser da espécie subjetiva. Contudo, no parágrafo único, não é necessária a demonstração da culpa *lato sensu*, aplicando-se a fórmula da forma simples, mas isso será analisado ao tratar da teoria subjetiva como regra geral do Direito brasileiro no Capítulo 3.

Neste momento, pretende-se apenas começar a demonstrar, por meio do estudo da bimembridade das normas jurídicas, que o preceito *neminem laedere* – fundamento da responsabilidade civil – exerce função normativa no ordenamento jurídico brasileiro.

Cumprido esclarecer que a terminologia norma primária e secundária é usualmente empregada também com outra acepção: para distinguir as regras que estão em condições de superioridade e inferioridade, considerando o critério hierárquico. Contudo, não é disso que se está tratando nesta tese.

Logo, na concepção de PAULO DE BARROS CARVALHO, a norma primária prescreve uma conduta $[H \rightarrow R' (S', S'')]$ e a norma secundária toma como hipótese a não observância da conduta prescrita, estabelecendo como consequência uma sanção bem como a relação com o Estado-Juiz para o exercício da coatividade estatal, podendo ser representada da seguinte forma: $[-R' (S', S'') \rightarrow R' (S', S'')]$.

No conseqüente da norma secundária, atribui-se ao sujeito, cujo direito instituído pela norma primária foi desrespeitado, o poder de instaurar uma relação jurídica para que o órgão jurisdicional aplique a providência sancionatória pelo exercício da coatividade estatal. Na hipótese em exame nesta tese, por exemplo, mediante a execução forçada de bens dirigida ao ressarcimento pelos danos causados.

³² *Ibidem*, p.845.

Logo, para PAULO DE BARROS CARVALHO, a norma primária estabelece o fato lícito, isto é, o dever a ser cumprido, a conduta socialmente desejável, que se revela por meio da proposição “deve ser não causar dano a outrem”; e, a norma secundária – “se causar dano a outrem, deve ser o ressarcimento do dano” – estipula dois comandos normativos: i) a imposição expressa da sanção que corresponde ao dever do agente causador do dano, ou do responsável, de repará-lo, e ii) a atuação do Estado-Juiz para a aplicação da providência sancionatória pelo exercício da coatividade estatal, pois não é legítimo o uso da própria força.

Diferente é o posicionamento de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, o qual será adotado nesta tese. Utiliza-se um outro modelo cognoscitivo, em que a norma jurídica completa é composta da seguinte maneira: i) norma primária dispositiva, ii) norma primária sancionadora, e, por fim, iii) norma secundária, que pode representada da seguinte forma:

$$D\{[(H \rightarrow R) \cdot (-R \rightarrow S)] \cdot [(-R \vee -S) \rightarrow Rp]\}.$$

dispositiva
sancionadora
processual
Norma primária
Norma secundária

D é o functor deôntico não modalizado (dever ser); $(H \rightarrow R)$ representa a norma primária dispositiva (dada a hipótese H deve ser o conseqüente R); $(-R \rightarrow S)$ representa a norma primária sancionadora (dada a hipótese que corresponde ao não cumprimento da conduta prescrita na norma primária dispositiva, deve ser a aplicação de sanção, ou seja, o conseqüente de natureza punitiva); $[(-R \vee -S) \rightarrow Rp]$ representa a norma secundária (dado o antecedente que corresponde ao não cumprimento da conduta prescrita pelo conseqüente da norma primária dispositiva e/ou da norma primária sancionadora, deve ser o conseqüente Rp, prescriptor de uma relação processual).³³

Segundo SANTI, nas normas primárias, situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo); e, nas normas secundárias, as relações de direito formal (adjetivo ou processual). Assim, as normas primárias são estabelecedoras de relações jurídicas de direito material, que podem decorrer de fato lícito ou ilícito.

As normas que tem pressuposto antijurídico são denominadas normas primárias sancionadoras, pois veiculam sanção no sentido da obrigação advinda pelo não cumprimento

³³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.61.

de um dever jurídico, reservando-se às demais normas jurídicas, que não apresentam esse mesmo aspecto sancionador, a alcunha de norma primária dispositiva.³⁴

Apesar de ter como pressuposto o não cumprimento de deveres e obrigações, tal como ocorre com a norma secundária, a norma primária é desprovida de eficácia coercitiva. Logo, de acordo com tal concepção, a norma secundária refere-se à ação do Poder Judiciário no caso do descumprimento da norma primária sancionadora, de maneira que tem natureza exclusivamente processual ou adjetiva.

Aplicando esse modelo cognoscitivo a esta tese cujo objeto é a responsabilidade do Estado por dano tributário, que tem como gênero a responsabilidade civil, verifica-se na norma primária dispositiva o dever de não causar danos a outrem, ou seja, a norma *neminem laedere*. Será dedicado um capítulo exclusivo para tratar desse assunto.

A leitura da norma primária dispositiva é: “deve ser não causar dano a outrem”, simplesmente, pois, não há uma situação específica em que se determina “não causar dano a outrem”. Em outros termos, não há uma única hipótese, já que a convivência em sociedade impõe o dever geral de não causar danos a ninguém, isto é, em qualquer situação ou hipótese. Logo, o antecedente normativo ou hipótese (H) da norma primária dispositiva (H→R) pode ser preenchido de diversas maneiras, permitindo um número indeterminado de situações.

Por exemplo: “se é o exercício das atividades estatais, então deve ser a proibição do agente, nessa qualidade, de causar danos ao administrado”, que decorre da interpretação do art.37, §6º da CF, o qual também é aplicado ao exercício da função fiscal.

Caso a norma primária dispositiva seja descumprida, aplica-se a norma primária sancionadora (- R→S), que se evidencia na seguinte proposição: “se causar dano a outrem deve ser a obrigação de ressarcir o dano”. Nessa situação, o próprio agente causador do dano, ou um terceiro responsável, tem o dever de ressarcir-lo.

Já a norma secundária prescreve como consequência o estabelecimento de uma relação processual na hipótese do não cumprimento da conduta prescrita no consequente da norma primária dispositiva e/ou da norma primária sancionadora. Portanto, prevê a atuação do Estado-Juiz para a realização de atos de execução forçada (- R v - S)→Rp.

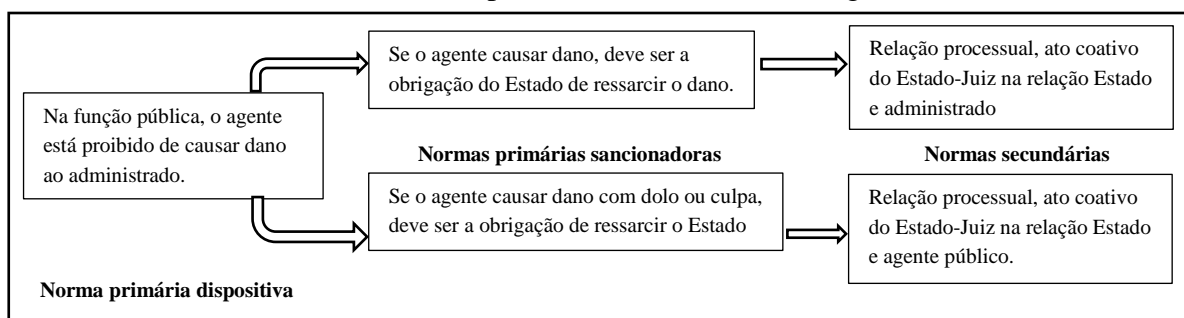
³⁴ SANTI, Eurico Marco Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.43.

Isso porque a coação jurídica não é autoaplicável, sendo o poder coercitivo um direito subjetivo público exercido pelo Estado-Juiz, já que nenhum indivíduo pode assegurar deveres prescritos em normas jurídicas com base no uso da própria força.

Trata-se duma função que compete com exclusividade ao Estado, concretizando-se por meio do acesso ao Poder Judiciário.

Ademais, há uma segunda norma primária sancionadora que também poderá ser aplicada nessa situação, que regula a relação jurídica estabelecida entre o Estado e seu agente público se o dano resultar de ato praticado com dolo ou culpa: “se o agente, nessa qualidade, causar dano ao administrado por ato praticado com dolo ou culpa, então deve ser a obrigação do agente de ressarcir o Estado pelos valores gastos com o ressarcimento do administrado”. Logo, há uma norma secundária relacionada à ação de regresso entre Estado e seu agente.

Quadro 1: estrutura normativa da responsabilidade do Estados segundo o art.37, §6º da CF.



Especificamente no que tange à matéria tributária, é possível afirmar algo muito semelhante: “se é o exercício da função fiscal, então deve ser a proibição do agente público (Estado) de causar dano ao contribuinte (ou responsável)”, sendo essa a norma primária dispositiva; e, por sua vez, a norma primária sancionadora é a seguinte: “se o agente (Estado) causar dano ao contribuinte (ou responsável) no exercício da função fiscal, então deve ser a obrigação do Estado de ressarcir os danos causados ao contribuinte (ou responsável)”.

A segunda norma primária sancionadora acima referida também se aplica caso o agente público tenha agido com dolo ou culpa, de modo que estará obrigado a ressarcir os prejuízos ao Estado, sendo possível uma ação de regresso movida por este contra aquele.

Frise-se que todas as atividades relacionadas ao fenômeno da tributação – que nesta tese se restringe à função fiscal – são apenas parte das inúmeras atividades que o Estado realiza no exercício da função administrativa, que se destina a cumprir interesses coletivos. Logo, a expressão função administrativa é gênero e as atividades referentes à arrecadação e à fiscalização do tributo apenas uma de suas múltiplas formas de manifestação.

Com base no exposto, primeiro passo deste trabalho será demonstrar que as duas proposições (norma primária dispositiva e norma primária sancionadora), tal como referidas acima, existem no ordenamento jurídico brasileiro e se aplicam à responsabilidade do Estado por dano tributário, tendo em vista a interpretação de diversos textos legais que, confrontados entre si, conferem conteúdo à norma jurídica, obrigando o Estado ao ressarcimento dos danos resultantes das atividades exercidas pelos agentes públicos referentes ao fenômeno da tributação especialmente no que tange ao exercício da função fiscal.³⁵

Para tanto, será necessário demonstrar que: i) o preceito *neminem laedere* exerce função normativa no Direito brasileiro por estar previsto como norma primária dispositiva; ii) a norma primária *neminem laedere* se aplica ao Estado, proibindo-o de causar danos no exercício da função administrativa; e, iii) a norma primária *neminem laedere* se aplica ao Estado também no que se refere à função fiscal.

1.3 O conceito de sanção e a sua relação com a responsabilidade

1.3.1 A sanção e a coatividade do Direito

Na convivência social, nas mais diversas circunstâncias, há sempre a consciência de que há comportamentos permitidos e proibidos e que cada membro da comunidade tem o dever de conduzir suas ações conforme as referidas prescrições para que a coexistência das pessoas no seio da coletividade se desenvolva de maneira normal e equilibrada sob pena da aplicação de sanções destinadas ao restabelecimento da referida normalidade.

Isso porque, regra geral, a tendência é que o ser humano persiga a satisfação dos próprios interesses, de modo que se torna necessária a existência de uma ordem que imponha consequências pela prática de condutas indesejadas, induzindo-o a agir conforme aquilo que é socialmente desejado por considerar uma desvantagem a transgressão da norma.

O traço característico do Direito é a coatividade exercida pela execução forçada de bens e pela restrição da liberdade, sendo a estrutura da norma jurídica a ligação deôntica entre a descrição de uma conduta e uma consequência evidenciada pela imposição de uma sanção como: “se causar dano a outrem, deve ser o dever de ressarcir o dano”, acrescentando-se a possibilidade do sujeito lesado provocar o Poder Judiciário para que, por meio de atos coativos dirigidos à execução forçada de bens, imponha o cumprimento de tal dever jurídico.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *op.cit.*, p.137.

Logo, a sanção equivale: em primeiro lugar, ao dever jurídico de ressarcir o dano causado, prescrito no consequente da norma primária sancionadora, a qual é desprovida de eficácia coercitiva; e, em segundo, à execução forçada do patrimônio do sujeito que causou o dano, ou de um terceiro que com ele possua relação jurídica, pela ação do Poder Judiciário, com a aplicação da norma secundária, cuja natureza é exclusivamente processual ou adjetiva.

É nesse contexto que se insere a responsabilidade, conforme será esclarecido nos próximos parágrafos. A sanção classifica-se como reparatória por pertencer à espécie sanção civil. A respeito do assunto, KELSEN afirma que “a chamada indenização do ilícito consiste em pôr termo à situação criada em virtude da conduta contrária ao Direito e em produzir ou restabelecer uma situação conforme o Direito”.³⁶

O tema da essencialidade da sanção para as normas jurídicas, de maneira geral, é discutido em âmbito doutrinário, mas a existência dessa discussão não influencia o estudo da responsabilidade do Estado nem a sua aplicação em relação à responsabilidade civil, visto que, para essa espécie de norma jurídica, a sanção é considerada essencial por fazer parte da sua estrutura proibitiva, razão pela qual a teoria será utilizada neste trabalho.

1.3.2 O vocábulo sanção em suas possíveis acepções

Tal como ocorre com os termos “Direito” e “norma jurídica”, a palavra “sanção” pode ser utilizada em diversos contextos, assumindo diferentes acepções em cada um deles, todavia, não serão todas analisadas detalhadamente por fugir do objeto deste trabalho.

A palavra sanção pode experimentar mutações semânticas que variam conforme o momento da sequência prescritiva (Direito posto) ou expositiva (Ciência do Direito), tal como quando representa a penalidade aplicada a um infrator e a relação jurídica que a veicula em se tratando de norma individual e concreta, respectivamente.³⁷

É utilizada para denominar o consequente da norma geral e abstrata; e, a norma que tem em seu antecedente a tipificação do ilícito (norma primária sancionadora), podendo também indicar a providência sancionatória que o Estado-Juiz aplica coativamente (norma secundária); e, o ato jurídico administrativo que encerra o processo de elaboração da lei.

Logo, não há univocidade significativa para o signo sanção, que é utilizado nesta tese para se referir ao consequente da norma primária sancionadora especificamente ao dever

³⁶ KELSEN, Hans. **op.cit.**, p.122.

³⁷ MIOTTO, Armida Bergamini. Sanção penal. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. v.67. São Paulo: Saraiva, 1977, p.25-26.

imposto ao Estado de ressarcir os danos que resultam do descumprimento do dever do agente público de não causar danos ao contribuinte estabelecido na norma primária dispositiva; e, à relação de cunho jurisdicional, em que o Estado participa como juiz para obter, coativamente, por meio da execução forçada de bens, a prestação insatisfeita, dando origem à norma individual e concreta emanada do Poder Judiciário, ou seja, à norma secundária.

Sobre as acepções do vocábulo sanção, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI sintetiza as possibilidades:

“(i) a relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparatória, decorrente do descumprimento do pressuposto obrigacional (de fazer, de omitir, de dar – genericamente prestações do sujeito passivo ‘Sp’); ii) relação jurídica que habilita o sujeito ativo ‘Sa’ a exercer seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-Juiz ‘Sj’ a efetivação do dever constituído na norma primária e (iii) a relação jurídica, consequência processual deste ‘direito de ação’ preceituada na sentença condenatória, decorrente do processo judicial”.³⁸

As normas sancionadoras entram na categoria das regras de conduta e ostentam estrutura lógica equivalente à da regra-matriz de incidência, já que possuem um antecedente (hipótese) que é descritor de fatos do mundo real – por exemplo: “se, no exercício da função administrativa, o agente público (Estado) causar dano ao administrado” (podendo substituir o gênero “função administrativa” pela espécie “função fiscal”) – e um consequente (tese), que prescreve um vínculo jurídico que há de se formar entre os dois sujeitos que, seguindo a hipótese acima, pode ser redigido da seguinte forma: “então deve ser a obrigação do Estado (responsável) de ressarcir o dano ao administrado” (ou ao contribuinte, aplicando-se também ao responsável).³⁹

A diferença entre a norma sancionadora e as demais regras de comportamento está no fato que a norma sancionadora descreve um ilícito em seu antecedente por estabelecer a transgressão ao mandamento prescrito, ou seja: “se é o exercício da função administrativa, então deve ser a proibição do agente de, nessa qualidade, causar dano ao administrado”.

$$D\{[(H \rightarrow R) \cdot (-R \rightarrow S)]$$

dispositiva } sancionadora
 Norma primária

³⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **op.cit.**, p.33.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **op.cit.**, p.841.

Em que D é o functor deôntico não modalizado (dever ser); (H→R) representa a norma primária dispositiva (dada a hipótese H deve ser o conseqüente R); (- R→S) representa a norma primária sancionadora (dada a hipótese -R, que corresponde ao não cumprimento da conduta prescrita na norma primária dispositiva deve ser a aplicação de sanção, ou seja, o conseqüente de natureza punitiva S).

Conforme anteriormente referido, para demonstrar a aplicação da norma jurídica “não causar dano a outrem” no Direito brasileiro e a sua imposição ao Estado, inclusive no setor fiscal, é necessário percorrer um caminho cujo primeiro passo é confirmar que a norma *neminem laedere* exerce função normativa na ordem jurídica brasileira.

Essa demonstração requer a análise preliminar de alguns aspectos da Teoria Pura do Direito de KELSEN sobre a essencialidade da sanção para as normas jurídicas.

Isso porque o conceito de “responsabilidade” foi desenvolvido por KELSEN nas obras “Teoria Pura do Direito” e “Teoria Geral do Direito e do Estado” a partir do conceito de sanção e de seu papel em relação à ordem jurídica, seguido da análise do ilícito e do dever jurídico. Dessa forma, dada a importância da teoria kelseniana para esta tese, serão efetuadas breves incursões em algumas questões referentes à sanção, principalmente em aspectos que a caracterizam como parte da noção fundamental da responsabilidade.⁴⁰

1.3.3 Sanção, ato ilícito, dever jurídico e responsabilidade

Para a teoria pura de KELSEN, a conduta humana regulada por um ordenamento normativo ou é uma ação por ele determinada, a qual consiste numa prestação da pessoa que tem por objeto um dar ou fazer; ou, é a omissão de uma determinada ação por parte da pessoa obrigada, tal como “não matar alguém” ou, no caso desta tese, “não causar dano a outrem”, vale dizer: *neminem laedere*.

Afirma-se que quando uma norma institui uma conduta como devida (no sentido de “prescrita), a conduta real (fática) pode corresponder ou contrariar o disposto pela norma. Corresponde à norma se é realizada tal como deve ser, isto é, conforme a norma; e, contraria a norma se não é como deveria ser, pois é o contrário da conduta correspondente à norma.⁴¹

⁴⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária: aspectos gerais e particularidades nos atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. 2009. Tese (Doutorado); Pontifícia Universidade Católica, 2009, p.22.

⁴¹ KELSEN, Hans. **op.cit.**, p.44.

Sob a perspectiva psicossociológica, a função de qualquer ordem social consiste em obter uma conduta específica por parte de quem está subordinado a essa ordem, tal como anteriormente mencionado, fazendo com que as ações consideradas socialmente prejudiciais não sejam praticadas; ou, ao contrário, suscitando a prática de ações socialmente úteis.

Logo, é possível definir uma conduta como socialmente desejada e incentivar a sua prática relacionando-a à concessão de uma vantagem ou prêmio; ou, no caso da conduta oposta, de uma desvantagem ou punição. Segundo KELSEN, ambos estão compreendidos no conceito de sanção e são estipulados com a finalidade de transformar o desejo do prêmio e o receio da punição em motivo da conduta socialmente desejada.⁴²

Conforme a teoria de KELSEN, o ilícito é a ação ou omissão determinada pela ordem jurídica que forma a condição ou o pressuposto de um ato de coerção imposto pela mesma ordem jurídica, sendo a sanção o ato de coação estatuído como sua consequência, ou seja, o resultado do ilícito.⁴³

Portanto, para esse jurista, não existe outro critério de ilícito que não seja o fato de que aquele comportamento específico é condição de uma sanção. Ademais, sustenta que, por dever jurídico, se entende a conduta que evita a aplicação da sanção, isto é, a conduta inversa àquela prevista como antecedente da regra sancionadora, sendo esse o raciocínio que será utilizado como alicerce para se chegar à conclusão de que o preceito *neminem laedere* exerce função normativa no ordenamento jurídico brasileiro.⁴⁴

Ressalte-se que a sanção não tem que ser dirigida necessariamente ao agente que descumpriu o dever jurídico imposto – ou, não apenas a ele –, podendo ser dirigida a outro sujeito. Em tal caso, requer-se a existência de uma relação jurídica entre o agente causador do dano e o sujeito que irá por ele responder, a exemplo do que ocorre entre pais e filhos e entre o Estado e o agente público causador do dano, nos termos do §6º do art.37 da CF.

Passa-se a examinar a relação entre sanção e ilícito, de um lado, e dever jurídico, de outro, como se fossem duas faces da mesma moeda.

Conforme KELSEN, um sujeito tem o dever de se conduzir em uma determinada maneira quando a conduta está prevista pela ordem social. Portanto, a conduta prescrita por uma ordem social é aquela que obriga este sujeito. Se o Direito é concebido como uma ordem

⁴² *Ibidem*, p.28.

⁴³ KELSEN, Hans. *op.cit.*, p.129.

⁴⁴ *Idem*.

coercitiva, uma conduta somente pode ser considerada objetivamente prescrita e, portanto, um dever jurídico, se uma norma relaciona à conduta oposta um ato coercitivo como sanção.

Desse modo, uma das possíveis formas de identificar que o ordenamento jurídico prescreveu uma conduta ou, em outras palavras, que um sujeito está juridicamente obrigado a determinada conduta, é verificar se foi estipulada uma sanção para a conduta oposta.

Um dos exemplos utilizados por KELSEN em sua obra *Teoria Pura do Direito* é justamente a existência do dever de não causar danos a outrem em virtude da ordem jurídica relacionar o pagamento duma indenização ao prejuízo causado por outrem: “a norma jurídica que prescreve a indenização de um prejuízo causado por outrem estatui, ou melhor, é um dever jurídico geral”.⁴⁵

Em síntese, as palavras de KELSEN:

“Com isto fica determinado o conceito de dever jurídico. Esse encontra-se numa relação essencial com a sanção. Juridicamente obrigado está o indivíduo que, por meio de sua conduta, pode cometer o ilícito, isto é, o delito, e, assim, pode provocar a sanção, a consequência do ilícito – o delinquente potencial; ou o que pode evitar a sanção pela conduta oposta. No primeiro caso, fala-se da violação do dever, no segundo, em cumprimento do dever”.⁴⁶

O conceito de responsabilidade também está intimamente ligado ao conceito de sanção, ilícito e dever jurídico. Entretanto, essa questão será examinada pouco mais à frente, visto que, por questões metodológicas, preliminarmente, será verificado se a norma *neminem laedere* exerce função normativa no ordenamento jurídico brasileiro bem como se é possível afirmar que o Estado se submete a ela.⁴⁷

Para comprovar que o preceito *neminem laedere* exerce função normativa dentro do ordenamento jurídico brasileiro, será utilizado o raciocínio lógico proposto por KELSEN, que se baseia na noção de sanção, da qual decorrem o ilícito e o dever jurídico. Frise-se que o preceito *neminem laedere* se caracteriza como norma primária dispositiva, ao passo que a responsabilidade se relaciona à sanção, logo, está inserida na norma primária sancionadora.

⁴⁵ KELSEN, Hans. **op.cit.**, p.129.

⁴⁶ *Ibidem*, p.130.

⁴⁷ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. Controle da Administração Pública e Responsabilidade do Estado. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.) **Tratado de Direito Administrativo**. 1.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p.243.

Conforme afirmado nos parágrafos anteriores, KELSEN considera prescrita uma conduta precisamente pelo fato de conectar à conduta oposta uma sanção. Para explicar sua ideia, parte-se da estrutura deôntica a seguir: “se é o fato F (H), então deve ser o fato de Sa estar obrigado, proibido ou permitido a praticar a conduta C (C) ante o sujeito Sp ”.

Com base na exposição realizada até agora, sabe-se que essa estrutura é usada tanto para a norma primária dispositiva, que prescreve o dever jurídico, quanto para a norma primária sancionadora, a qual impõe a sanção pela prática do ato ilícito.

No entanto, neste momento, interessa preencher a estrutura como demonstração da norma primária sancionadora, em que F é considerado um ato ilícito pelo simples fato de estar conectado a C que, neste caso, é uma sanção. Isso porque KELSEN chega ao conceito de ilícito e de dever jurídico a partir do conceito de sanção.

Cumprido esclarecer, desde já, que a expressão norma primária dispositiva e norma primária sancionadora foi usada no parágrafo acima de acordo com o entendimento adotado nesta tese que segue a linha de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI; visto que, conforme será exposto abaixo, por dar maior relevância à sanção, em um primeiro momento, KELSEN denominou a norma primária dispositiva de norma secundária – e não de norma primária –, mudando seu posicionamento alguns anos depois.

Conforme a teoria kelseniana, a norma jurídica válida enseja, ao mesmo tempo, duas proposições diferentes e opostas entre si, as quais se relacionam logicamente. Por isso, afirma ser suficiente que apenas uma delas esteja expressamente prevista, pois a outra ficará subentendida. A particularidade é que, para KELSEN, a norma expressamente prevista é a norma que prevê a sanção, por isso, em primeiro lugar, busca-se a sanção para estabelecer a conduta ilícita e, conseqüentemente, conhecer o seu oposto, que é o dever jurídico.⁴⁸

Por exemplo: na estrutura deôntica acima o fato F é um ilícito por estar ligado à sanção C . Automaticamente, é possível concluir que a conduta oposta ao fato F é considerada um dever jurídico, de modo que, se praticada, evita a aplicação da sanção.

Imagine-se a estrutura do seguinte modo: “se Sa causar um dano a Sp (fato F), então deve ser o fato de Sa estar obrigado a ressarcir o dano causado a Sp (C)”.

Ao analisar a proposição a partir da teoria de KELSEN, conclui-se, em primeiro lugar, que F é um ilícito pelo simples fato de estar relacionado a uma sanção C , que equivale

⁴⁸ *Idem.*

à obrigação de ressarcir o dano causado; e, em segundo lugar, que a conduta oposta ao fato *F* é automaticamente considerada um dever jurídico, redigido da seguinte forma: “deve ser não causar dano a outrem”, ou seja, *neminem laedere*.

Em síntese: se à determinado fato como hipótese (H) a norma jurídica conecta uma sanção como consequente (C), é por considerar o referido fato um ilícito e por pressupor que a conduta inversa à conduta sancionada é um dever jurídico. Logo, no caso acima, extrai-se logicamente como norma primária dispositiva a seguinte proposição: “deve ser não causar dano a outrem”, vale dizer: *neminem laedere*.

Verifica-se que KELSEN correlaciona o conceito de sanção ao conceito de ilícito e afirma que há uma vinculação indissociável entre ambos, de modo que: dum lado, a sanção é consequência do ilícito; e, de outro, o ilícito é pressuposto da sanção.⁴⁹

Nesse sentido, se a norma prescreve determinada sanção a um comportamento é por considerar tal comportamento um ilícito e, conseqüentemente, por considerar seu oposto, isto é, o comportamento que evita a sanção, um dever jurídico.

Desse modo, ao adotar a premissa de que o ordenamento jurídico prescreve uma determinada conduta pelo simples fato de estipular uma sanção à conduta oposta, conclui-se que: ao impor uma sanção ao Estado – que corresponde ao ressarcimento do dano – pelo fato do agente, no exercício da função administrativa, causar dano ao administrado, o art.37, §6º da CF estabelece como dever jurídico a conduta oposta, que pode ser redigida por meio da seguinte proposição: “se é o exercício da função administrativa, então deve ser que o agente público, nessa qualidade, está proibido de causar dano ao administrado”. Por isso, constata-se que a norma *neminem laedere* exerce função normativa no Direito brasileiro, não apenas de forma geral, mas inclusive em relação ao Estado.

Enfim, o conceito de responsabilidade está essencialmente ligado ao conceito de dever jurídico, apesar de distinguir-se dele, já que se relaciona ao cumprimento do dever de indenizar o prejudicado como consequência do ilícito e a consecutiva execução forçada de bens. Conforme será esclarecido abaixo, ser responsável é ser sancionável, ou seja, significa que a pessoa está sujeita a uma sanção no caso do descumprimento de determinada conduta desejada pelo ordenamento jurídico, independentemente de ter sido o autor da infração.

⁴⁹ KELSEN, Hans. *op.cit.*, p.134.

Isso porque, como consequência do ilícito a sanção pode ser dirigida ao próprio agente que descumpriu a conduta devida, que é considerada pressuposto do ato coercitivo, ou a pessoa diversa, porém com a qual mantenha uma relação jurídica. Desse modo, o sujeito contra quem a consequência do ilícito é dirigida responde pelo ilícito, sendo juridicamente responsável por ele.⁵⁰

Logo, de acordo com KELSEN, a responsabilidade é a relação do sujeito contra o qual o ato coercitivo é dirigido com o ilícito por ele ou por outrem cometido. Se um sujeito causa a outrem um prejuízo e este prejuízo não é indenizado, deve ser dirigido contra o patrimônio de outro sujeito um ato coercitivo como sanção, isto é, deve ser retirado de forma compulsória de outro sujeito o valor patrimonial e atribuí-lo ao sujeito prejudicado.⁵¹

Na verdade, para KELSEN, há dois deveres jurídicos: o primeiro que é o de não causar dano a outrem – *neminem laedere* –; e, o segundo, de ressarcir o dano causado, se houver descumprimento, sendo a sanção a execução forçada de bens que decorre não apenas da produção do dano, mas da falta de ressarcimento espontâneo do dano causado. Portanto, o dever de não causar danos é o dever principal e o dever de ressarcir os danos causados, o subsidiário.⁵²

Desse modo, a sanção de execução, isto é, a indenização compulsória do prejuízo mediante a atuação do órgão aplicador do Direito, apenas surge no caso do sujeito que causou o dano não efetuar o ressarcimento. Tal indivíduo responde pelo próprio ato que consiste em não ressarcir o dano por ele causado, sendo possível que terceiro responda em seu lugar. Na última hipótese, a sanção civil se dirigirá ao patrimônio de um sujeito diferente daquele que descumpriu o dever de indenizar, o qual será apenas sujeito de uma responsabilidade.

Importante ressaltar que a responsabilidade do Estado pelos atos praticados por seus agentes é considerada direta, isto é, por ato próprio, pois, segundo CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, na medida em que é uma pessoa jurídica, o Estado, entidade real, embora abstrata, não tem vontade nem ação, assim entendida como manifestação psicológica e vida anímica próprias, o que somente os seres físicos possuem.

Dessa forma, sua vontade e ação se constituem pela atuação dos seres físicos na condição de seus agentes sempre que estiverem revestidos de tal qualidade. Quem quer que

⁵⁰ *Idem.*

⁵¹ *Ibidem*, p.128.

⁵² *Idem.*

desempenhe funções em nome do Estado, enquanto as exercita, é considerado agente público que exprime a manifestação estatal, munido de uma qualidade que só pode possuir porque o Estado lhes emprestou a sua força jurídica e os habilitou para assim agirem.⁵³

Reforça BANDEIRA DE MELLO: a relação entre a vontade e a ação do Estado e de seus agentes é uma relação de imputação direta dos atos dos agentes ao Estado, ou seja, por ato próprio, de modo que aquilo que o agente queira ou faça entende-se que foi o Estado quem quis ou fez. Logo, não se bipartem Estado e agente (tal como se fossem representante e representado, mandante e mandatário), ao contrário, são considerados como uma unidade, sendo o Estado o próprio agente que descumpriu a conduta devida, que é pressuposto do ato coercitivo, dado a relação mantida com seu agente baseada na teoria do orgânica.⁵⁴

1.4 Reponsabilidade civil, penal, administrativa e tributária

Tal como já mencionado, considera-se o ordenamento jurídico um todo unitário, mas, para fins didáticos, propõem-se uma divisão do Direito em ramos para que seja possível examinar as especificidades inerentes a cada ramificação.

A responsabilidade aplica-se a todo o sistema jurídico, já que, para a convivência em sociedade, de forma organizada e pacífica, o Direito deve assegurar que o sujeito que se conduziu de determinada maneira, violando um direito de outrem, seja responsabilizado por seus atos e omissões. Logo, é possível identificar algumas espécies de responsabilidades no ordenamento jurídico brasileiro, as quais serão rapidamente analisadas a seguir.

Regra geral, a responsabilidade divide-se em dois grupos: responsabilidade civil e penal. Apesar do objeto da tese se limitar ao estudo da responsabilidade civil, será efetuada uma breve incursão no tema da responsabilidade penal para demonstrar a diferença entre as espécies de sanções e as causas que conduzem à aplicação de uma ou de outra.

Dada a gravidade e relevância, as sanções penais estão previstas na Constituição Federal, no art.5º, inciso XLVI, nos seguintes termos: “a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; c) multa; d) prestação social alternativa; e) suspensão ou interdição de direitos.

⁵³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p.1036.

⁵⁴ *Idem*

É fácil constatar que a sanção penal é a mais gravosa das sanções existentes no ordenamento jurídico, pois é capaz de privar os indivíduos da própria liberdade que, ao lado da vida, é um dos bens de maior importância para o Direito.

Isso ocorre porque compete ao Direito Penal, em razão da sua finalidade, a tutela dos bens jurídicos mais significativos para a manutenção da sociedade, que são designados a partir de um critério político de seleção. Logo, o peso da sanção também tem a função de desestimular a prática de condutas criminosas.

Dada a sua intensidade, o Direito Penal intervém apenas quando os outros ramos do Direito não forem suficientes para solucionar o problema, por isso funciona como a *ultima ratio*. Por essa razão, o ilícito penal reveste-se de peculiaridades ausentes no ilícito civil, por exemplo: tipicidade das condutas e maior rigor na produção de provas e na fixação das penas.

Diferentemente do que pode acontecer em outras formas de responsabilidade, tal como civil, administrativa e tributária, responsabilidade penal acarreta a submissão pessoal do causador do dano à pena imposta pelo órgão julgante. Portanto, não há responsabilidade penal por ato de terceiro, mas somente por ato próprio.

Sua finalidade é a proteção da sociedade de acordo com o maior ou o menor grau de sofrimento pessoal imposto ao agente responsável. Ao contrário da sanção civil, a sanção penal não prioriza a recomposição da situação pessoal da vítima em termos patrimoniais, mas sim o restabelecimento do equilíbrio social perturbado.⁵⁵

Logo, as exigências para a imposição da sanção ao responsável em matéria penal são bem maiores, visto que requer: i) conduta culposa ou dolosa tipificada no Código Penal; ii) produção de resultado; iii) nexo de causalidade entre conduta e resultado; iv) ausência de excludentes de ilicitude; v) verificação da culpabilidade do agente, ou seja, a reprovação do agente por ter cometido um fato doloso.

A responsabilidade civil assenta-se na ideia de indenização porque repercute um dano privado defendendo o indivíduo que sofreu o dano. Sua causa geradora é o interesse no restabelecimento do equilíbrio jurídico rompido pela lesão, do ponto de vista patrimonial e moral, de modo que o lesado poderá requerer a reparação do prejuízo sofrido para viabilizar

⁵⁵ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **op.cit.**, p.247.

a recomposição da situação ao *status quo ante*, o que também poderá ocorrer pelo pagamento de um valor em dinheiro, isto é, pelo ressarcimento do dano.⁵⁶

Portanto, no Direito Civil, a sanção imposta corresponde ao dever de ressarcir o dano, a qual é visivelmente menos gravosa do que a sanção penal. Ademais, o mecanismo de aplicação da sanção é mais simples, sobretudo nas hipóteses de responsabilidade objetiva, na qual basta a comprovação da conduta, do dano e do nexo causal entre conduta e dano para imputar a responsabilidade, que prescinde da culpa *lato sensu*.

Na infração às regras de conduta no trabalho ou no emprego de agentes públicos, verifica-se a responsabilidade administrativa que, em certos casos, se vale da estrutura de deflagração da responsabilidade civil – tal como na hipótese do dano causado ao particular por ato do agente público no exercício das funções, sendo a responsabilidade extracontratual a estrutura de aplicação –; e, em outros, dum modelo mais próximo à responsabilidade penal, por exemplo, um procedimento administrativo disciplinar sob pena de demissão dum agente público, o que faz lembrar uma sanção penal bem mais severa.⁵⁷

No Direito Tributário, a expressão responsabilidade ganha uma acepção diversa da que compõe o objeto de estudo desta tese. Verifica-se que, no inciso II do parágrafo único do art.121 do CTN, o legislador usa o termo responsável para indicar uma das categorias de sujeição passiva da obrigação tributária, referindo-se ao sujeito que, sem revestir a condição de contribuinte, deve efetuar o pagamento do tributo em decorrência de imposição legal.

Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, a responsabilidade tributária se instaura quando, tendo a obrigação de pagar tributos nascido contra determinado sujeito, ela é transferida a outrem devido à ocorrência de fato posterior, pessoa de quem há de exigir-se o pagamento do valor correspondente.⁵⁸ Isso se torna possível porque a pessoa indicada pelo legislador como responsável possui algum vínculo com a realidade em que ocorreu o fato gerador, mesmo sem praticá-lo, tal como o adquirente de imóvel com débitos fiscais que é responsável por tais débitos.

Como o foco central desta tese é a responsabilidade civil do Estado, será feito um corte metodológico para demarcar o objeto de estudo, de modo que a responsabilidade penal, administrativa e tributária não serão tratados de forma mais aprofundada.

⁵⁶ CRETELLA JR., José. **O Estado e a obrigação de indenizar**. São Paulo: Saraiva, 1980, p.37; AGUIAR DIAS, José de. **Da responsabilidade civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1979, v.1, p.6.

⁵⁷ ARAÚJO, Edmir Netto de. **op.cit.**, p.766.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de. **op.cit.**, p.642.

CAPÍTULO 2 – A POSITIVAÇÃO DA NORMA *NEMINEM LAEDERE* NO DIREITO BRASILEIRO

2.1 Considerações iniciais

Conforme examinado no Capítulo 1, para a Teoria Pura do Direito de KELSEN, determinada conduta pode ser considerada juridicamente prescrita precisamente pelo fato de a ordem jurídica conectar à conduta oposta uma desvantagem, isto é, uma sanção, a exemplo da privação da liberdade e da execução forçada de bens, sendo essa última a sanção aplicável ao presente estudo por se tratar de sanção civil relacionada ao ressarcimento de danos.¹

Quando a ordem jurídica prescreve certa conduta pelo simples fato de estipular uma sanção à conduta oposta, é possível descrever a situação da seguinte forma: praticada a conduta, impõe-se a sanção, sendo a conduta condicionante da sanção denominada “conduta proibida” e a conduta oposta, “conduta prescrita”. O “ser-devida” da sanção inclui dentro de si o “ser-proibida” da conduta, que é seu pressuposto, e o “ser-prescrita” da conduta oposta.²

Com base em tal raciocínio, é possível concluir que o Direito brasileiro prescreve certo dever como comportamento socialmente desejado. No caso específico desta tese, uma das maneiras de se constatar que o ordenamento jurídico agrega a norma primária dispositiva *neminem laedere* decorre do fato de que estipula uma sanção – aplicada pelo Poder Judiciário por meio de atos coativos – como consequência para a hipótese “se causar dano a outrem”, nos termos dos arts.186 e 927 do Código Civil e do art.37, §6º da CF.

Ao estabelecer uma sanção como consequência para a hipótese “se causar dano a outrem”, o legislador categoriza essa conduta como ilícita (conduta proibida) e a conduta contrária, isto é, “não causar dano a outrem” – *neminem laedere* –, como um dever jurídico.

Por intermédio da teoria kelseniana, é possível compreender a responsabilidade do Estado, inclusive em âmbito fiscal, constituindo o ponto de partida para a análise do tema o estudo da norma primária dispositiva *neminem laedere*.

2.2 A origem da norma *neminem laedere* e sua função normativa

A norma *neminem laedere* consta do *Digesto (Pandectas)*, que é uma das partes do *Corpus Juris Civilis*, Código *Justinianeu*, do Imperador Justiniano, de 526 d.C, o qual

¹ KELSEN, Hans. **op.cit.**, p.26.

² *Ibidem*, p.27.

abarcas: i) as *Institutas* ou *Instituições (Institutiones)* – que serviam como um manual de Direito Romano aos estudantes de Direito em Constantinopla –; ii) o Código (*Codex*) – que consistia numa coleção sistemática de leis e decretos imperiais –; e, iii) as *Novelas (Novellae Constitutiones)*, que eram novas leis imperiais.^{3 4}

No Digesto 1.1.10.1, há três normas descritas por Eneo Domizio Ulpiano, dentre as quais consta a norma *neminem laedere (alterum non laedere)*, que constitui o alicerce da teoria da responsabilidade civil, ao lado de dois outros preceitos: viver honestamente e dar a cada um o que lhe é devido – *iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*. Por seu conteúdo, é considerada atual e importante até os dias de hoje.

Sobre o assunto, as palavras de JOSÉ AGUIAR DIAS: “não se pode duvidar de sua eterna juventude e do seu incorruptível valor, se se repara em que, na matéria da responsabilidade, permanece íntegro o áureo princípio do *neminem laedere*”.⁵

Na maior parte dos ordenamentos jurídicos, existe sempre um preceito inspirado nessas três normas de Direito descritas por Ulpiano, que fundamentam o dever geral de não causar dano a outrem sob pena de por ele responder, dando a exata dimensão do sentido da responsabilidade civil, que significa: a ninguém é permitido lesar outrem sem a consequência da imposição de uma sanção correspondente ao ressarcimento de danos.

Para ROGERIO DONNINI, a norma *neminem laedere* ou *alterum non laedere* (não lesar ninguém ou não lesar outrem) demonstra que o Direito resulta de um compromisso de utilidade estabelecido com o propósito de que os seres humanos não prejudiquem uns aos outros. Trata-se de uma regra baseada na ideia de que a felicidade se relaciona ao bem-estar individual e coletivo que é conquistado por meio do dever de não causar sofrimento a outrem, ou seja, não lesar a outrem, reciprocamente.⁶

³ PETIT, Eugène. **Tratado elementar de Direito Romano**. Trad. Jorge Luís Custódio Porto. Campinas: Russel, 2003, p.87-88;

⁴ DONNINI, Rogério. Prevenção de danos e a extensão do princípio *neminem laedere*. In: NERY, Rosa Maria de Andrade; DONNINI, Rogério. (Coord.) **Responsabilidade Civil: estudos em homenagem ao professor Rui Geraldo Camargo Viana**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p.483;

⁵ DIAS, José Aguiar. **Da responsabilidade civil**. 3ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1954, p.17.

⁶ DONNINI, Rogério. Não existe no Brasil uma indústria de indenizações. In: **Revista Consultor Jurídico**. 28 de agosto de 2013. Disponível em para consulta: <http://www.conjur.com.br/2013-ago-28/rogerio-donnini-nao-existe-brasil-industria-indenizacoes?pagina=2> Último acesso em 27 de maio de 2016; VILLEY, Michel. **A formação do pensamento jurídico moderno**. Trad. Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.524.

A ideia de “não ofender a outrem” dá a exata noção da norma *neminem laedere*, que indica um verdadeiro limite à livre ação ou omissão capaz de prejudicar outras pessoas, abrangendo não apenas a reparação do dano, mas inclusive a sua prevenção.

2.3 A posituação da norma *neminem laedere* no Direito italiano

Na Itália, tanto em âmbito doutrinário quanto jurisprudencial, reconheceu-se que a norma *neminem laedere* se depreende da cláusula geral de responsabilidade estabelecida no art.2043 Código Civil italiano, que dispõe: “qualquer fato doloso ou culposo que causa a outrem um dano injusto obriga aquele que cometeu o fato a ressarcir o dano”.⁷

Tal posicionamento confirma o raciocínio anteriormente exposto de que a norma jurídica completa é a junção da norma primária dispositiva e da norma primária sancionadora com a norma secundária. Isso porque o art.2043 do CC dispõe ao pé da letra a norma primária sancionadora, isto é, a aplicação da sanção de ressarcir os danos para a hipótese “causar dano injusto a outrem”, deixando subentendida a norma primária dispositiva que prescreve o dever de “não causar dano injusto a outrem”, ou seja, a norma *neminem laedere*.

Recorde-se que KELSEN defendia que a norma jurídica válida enseja, ao mesmo tempo, duas proposições diferentes e opostas entre si, que se relacionam logicamente, sendo suficiente que uma delas esteja expressamente prevista, pois deixará a outra subentendida.

Em outros termos, ao impor uma sanção ao dano injusto decorrente de ato doloso ou culposo no art.2043 do CC, o legislador também indica que está prescrita a conduta oposta como dever jurídico, a qual determina o comportamento socialmente desejado. Dessa forma, a norma jurídica completa contém a norma primária dispositiva e a sancionadora, que podem ser redigidas, respectivamente, como: o dever jurídico de “não causar dano injusto a outrem” – *neminem laedere* –; e, a prescrição da sanção de ressarcir o dano causado: “se causar dano injusto, então deve ser o dever de ressarcir o dano”.

Ressalte-se que o Poder Judiciário italiano declarou expressamente que compete à jurisdição ordinária analisar se houve violação de interesse legítimo ou de direito subjetivo por parte da Administração Pública no exercício de suas atividades. Dessa forma, afirmou

⁷ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

que a norma secundária estabelece a aplicação da providência sancionatória por meio de atos coativos praticados pelo Estado-Juiz.⁸

Explicam os doutrinadores italianos que o princípio *favor libertatis*, segundo o qual todos têm liberdade de agir desde que não provoque dano injusto a terceiro, confirma a presença da norma *neminem laedere* no Direito italiano que prescreve um dever de abstenção que se biparte em dois deveres jurídicos: não lesar deliberadamente a outrem e adotar todas as precauções necessárias para não causar lesão a outrem.

A culpa (*lato sensu*) é um elemento essencial da responsabilidade civil na Itália, que se aplica inclusive ao Estado, diferentemente do que ocorre no Brasil, em que, na maior parte das situações, o Estado responde independentemente da demonstração da culpa, sendo, portanto, passíveis de ressarcimento os danos resultantes de condutas lícitas e ilícitas.⁹

No final da década de 1990, diversas adaptações foram efetuadas no instituto da responsabilidade civil, especificamente aplicada ao Estado, na Itália, de forma que o modelo atual é resultado de uma paciente construção jurisprudencial ocorrida em razão das inúmeras discussões e divergências doutrinárias que acabaram permitindo a adequação desse instituto às exigências da sociedade, especialmente no que tange à necessidade de manter o equilíbrio na relação jurídica estabelecida entre o Estado e o cidadão no referido país.

Praticamente, houve uma redefinição da situação jurídica do cidadão em face do agir administrativo, já que o sistema jurídico italiano passou por um período de importantes reformas, as quais culminaram com a elaboração de leis e com a inovação da jurisprudência, reforçando a exigência de uma reflexão específica a respeito da responsabilidade do Estado, inclusive no âmbito tributário.¹⁰

⁸ “il giudice ordinario dovrà svolgere una più penetrante indagine, non limitata al solo accertamento dell’illegittimità del provvedimento in relazione alla normativa ad essa applicabile, bensì estesa anche alla valutazione della colpa, non del funzionario agente – da riferire ai parametri della negligenza o imperizia –, ma della P.A. intesa come apparato – sent. n. 5883/91 – che sarà configurabile nel caso in cui l’adozione e l’esecuzione dell’atto illegittimo, lesivo dell’interesse del danneggiato, sia avvenuta in violazione delle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione alle quali l’esercizio della funzione amministrativa deve ispirarsi e che il giudice ordinario può valutare in quanto si pongono come limiti esterni alla discrezionalità”. ITALIA. Corte de Cassação, acórdão n 500. Relator: Preden Pm Dettori, 22 de julho de 1999. http://www.sanzioniamministrative.it/collegamenti/RicercaGiuridica/sentenze/CassazioneCivile/Cass_Civ_500_1999-Unite.pdf. Acesso em 16 maio 2016.

⁹ VIOLA, Luigi. Il danno non patrimoniale nel diritto tributario. In: **Rivista On Line, Scuola superiore dell’economia e delle finanze**, anno III, n.2/2006. Disponível em para consulta por meio do site eletrônico: <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site672c.html?page=20040930082505632&edition=2010-02-01>. Último acesso em 30 de dezembro de 2015, p.52.

¹⁰ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

O acórdão n.500, de 22 de julho de 1999, que foi proferido pelas Seções Unidas da Suprema Corte de Cassação italiana, foi considerado um marco no percurso evolutivo da responsabilidade estatal porque redefiniu a situação jurídica do particular em relação ao agir administrativo por admitir a responsabilidade do Estado pelo ressarcimento do dano causado pelo agente público no exercício das atividades administrativas também na hipótese de lesão de interesse legítimo, e não apenas no caso da lesão de direito subjetivo, como ocorria antes.

Foi reputada uma decisão histórica e inovadora, pois esse reconhecimento deu-se pela primeira vez, possibilitando a tutela plena em matéria de responsabilidade do Estado, já que essa espécie de lesão foi incluída pela jurisprudência na noção de dano injusto contida no art.2043 do CC.¹¹

O fato reforçou a exigência de uma reflexão específica sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário, conforme será melhor esclarecido no Apêndice A dedicado à pesquisa jurisprudencial realizada na Itália como parte do método deste trabalho.

Com isso, houve a ampliação da abrangência das normas de responsabilidade do Estado, pois os atos administrativos relacionados ao exercício da função administrativa – os atos *ius imperii* – foram incluídos na categoria de fatos geradores do dever de reparar danos. A partir disso, considerou-se definitivamente superada a ideia de que o Estado é considerado um ente infalível e incapaz de cometer erros, visto que foram alargados os mecanismos para possibilitar a responsabilização do Estado em todas as hipóteses de atuação administrativa.

Até então, negava-se o ressarcimento dos danos resultantes da lesão de interesse legítimo por entender que a cláusula do dano injusto contida no art. 2043 do CC contemplava exclusivamente o ressarcimento de danos por lesão dum posição jurídica qualificável como direito subjetivo. Negar o ressarcimento de danos por lesão a interesse legítimo era um modo de conferir imunidade à atividade estatal, pois, se ocorresse um dano em virtude do exercício do poder e da função administrativa, o Estado jamais seria responsabilizado.

As Seções Unidas da Corte de Cassação reconheceram, portanto, a irrelevância da qualificação da situação jurídica do particular para afirmar o direito ao ressarcimento de danos pelo Estado. Noutras palavras, deixou de importar se o dano ocorrido era consequência

¹¹ ITALIA. Corte de Cassação. Acórdão 500 de 22 de julho de 1999. Relator: Preden Pm Dettori. Disponível em: http://www.sanzioniamministrative.it/collegamenti/RicercaGiuridica/sentenze/CassazioneCivile/Cass_Ci v_500_1999-Unite.pdf. Acesso em 16 maio 2016.

da lesão de direitos subjetivos, sendo suficiente que a conduta resultasse da atividade pública ilegítima e que o interesse ao bem da vida fosse tutelado pela ordem jurídica.

Dessa forma, a Corte de Cassação afirmou expressamente que também o Estado, e não apenas o particular, se submete à norma geral *neminem laedere*, já que a previsão dos princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, estabelecidos nos arts.23 e 97 da Constituição italiana, destinados a disciplinar a ação administrativa e a limitar o exercício do poder discricionário da Administração Pública, agem como parâmetro para a atuação do Poder Público e conduzem, logicamente, à conclusão de que ao Estado também se aplicam as consequências do art.2043 do CC, de modo que os danos resultantes do descumprimento de tais princípios constituem fonte de responsabilidade, pois significa que a atividade pública foi desenvolvida fora das determinações constitucionais.

Noutros termos, impõe-se ao Estado o dever de agir de acordo com a legalidade, a imparcialidade, a boa-fé, a transparência, a razoabilidade etc., visto que a presença de tais princípios no ordenamento jurídico indica que a vontade do legislador é regular a atividade do Estado num modo que evite lesão à esfera jurídica do cidadão, inclusive em matéria fiscal. Por isso, conclui-se que esses princípios são uma confirmação não apenas da existência da norma primária *neminem laedere* prevista no art.2043 do CC, porque dela constituem parte integrante, mas também de sua aplicação às atividades do Estado.

Portanto, a Corte de Cassação declarou que a atividade da Administração Pública deve se desenvolver dentro dos limites estabelecidos não somente pela lei, mas também pela norma primária *neminem laedere*. Afirmou, ainda, que é consentido ao juiz ordinário apurar se o comportamento culposo praticado pelo agente público em violação à referida norma determinou a lesão de direito subjetivo ou de interesse legítimo do administrado, causando-lhe danos, os quais deverão ser ressarcidos.

Dessa maneira, passou-se a exigir que a função administrativa se desenvolvesse em acordo com os princípios de correção e boa-fé. Antes disso, a doutrina afirmava que não era possível impor aos órgãos do Estado a observância de tais princípios por se tratar de algo incompatível com a obrigação de perseguir o interesse público.

Por isso, se o agente público violar os deveres de diligência, correção e boa-fé, os quais devem ser interpretados à luz da imparcialidade e da boa administração, é possível imputar ao Estado o dever de ressarcimento dos danos suportados pelo administrado, desde qualificados como injustos.

Consequentemente, houve uma queda dos privilégios do Fisco na relação com o contribuinte, pois, logo após o acórdão n.500/99, foi reconhecido expressamente em âmbito fiscal, por meio do acórdão n.722, de 15 de outubro de 1999, que toda atividade exercida de forma indevida que gera dano injusto ao contribuinte é considerada fonte de ressarcimento de danos devido à aplicação do art.2043 do CC ao Estado também em matéria tributária.¹²

Sublinhou-se que, inclusive em relação à atividade tributária, aplica-se a norma *neminem laedere*, de modo que o Estado tem o dever de reparar os danos resultantes de atos praticados por seus agentes, em matéria fiscal, quando violarem interesse legítimo ou direito subjetivo dos contribuintes.

Frise-se que o entendimento do acórdão n.500/99 foi praticamente reproduzido no acórdão n.722/99 para reconhecer a responsabilidade estatal como consequência dos danos decorrentes da relação tributária.¹³

Tal como no acórdão n.500/99, a Corte de Cassação declarou que a possibilidade de imputar a responsabilidade ao Estado por danos tributários também resulta da previsão constitucional dos princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração – bem como dos princípios a eles associados, ainda que estabelecidos em âmbito infraconstitucional –, os quais regulam a ação administrativa e limitam o exercício do poder de tributar pelo Fisco, dispostos, respectivamente, nos artigos 23 e 97 da Constituição.

Igualmente, em âmbito ordinário, a Lei de Procedimentos Administrativos (Lei n.241, de 07 de agosto de 1990) e o Estatuto dos Direitos do Contribuinte (Lei n.212, de 27 de julho de 2000), que complementam as normas constitucionais, impõem ao Estado o dever jurídico de respeitar, no exercício da função fiscal, os princípios de economicidade, eficácia, publicidade, transparência, razoabilidade, proporcionalidade e adequação.

Importante destacar que o art.10 do Estatuto dos Direitos do Contribuinte impõe a ambas as partes da relação jurídica tributária (Fisco e contribuinte) o dever de se comportar de forma correta e segundo os ditames de boa-fé, o que caracteriza o princípio de colaboração e a tutela da confiança.¹⁴

¹² Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália – item 4.1 – Cassação Civil, Seções Unidas, n.722, de 15 de outubro de 1999.

¹³ Vide Anexo A – Acórdãos proferidos pela Corte de Cassação italiana relacionados à responsabilidade do Estado por dano tributário comentados nesta tese.

¹⁴ CHINDEMI, Domenico. Comportamento illecito dei dipendenti degli uffici finanziari e risarcimento del danno a favore del contribuente. In: **Responsabilità civile e previdenza**, fasc.9, 2011, p. 1763-1764.

Em síntese, a previsão constitucional e infraconstitucional dos princípios criados para regular o *modus operandi* da Administração Tributária no exercício de suas atividades, ainda que no campo da discricionariedade, revela que: i) não é permitido ao Estado lesar a esfera jurídica de outrem no exercício das atividades tributárias, de modo que se submete ao princípio *neminem laedere*, aplicando-se as consequências estabelecidas no art.2043 do CC em caso de violação; ii) tais normas jurídicas atuam como um indicador da injustiça do dano; e, iii) constituem um limite ao exercício da discricionariedade.

Tomando como exemplo a experiência italiana, é possível constatar, em primeiro lugar, que também no Brasil foi positivada uma norma primária dispositiva que prescreve o dever de “não causar dano a outrem” (*neminem laedere*), pois a conduta oposta (causar dano) está ligada a uma sanção que equivale ao dever de ressarcir o dano causado e à possibilidade de provocar o Poder Judiciário para que pratique atos coativos destinados à execução forçada de bens do agente causador do dano ou de alguém com quem mantenha uma relação jurídica; e, em segundo lugar, que a referida norma se aplica ao Estado no exercício da função pública, inclusive em matéria tributária, conforme será analisado no tópico abaixo.

2.4 A positivação da norma *neminem laedere* no Direito brasileiro

No Direito brasileiro, apesar da prescrição do dever de não causar dano a outrem, que se refere à norma *neminem laedere*, resultar da interpretação do conjunto de princípios estabelecidos nos arts.1º, 5º e 170 da CF, dos objetivos dispostos no art.3º da CF bem como dos valores perseguidos pela República brasileira enunciados no Preâmbulo da Constituição, foi estampado nos arts.186 e 927 do CC e no art.37, §6º da CF, sendo que o último regula expressamente a responsabilidade do Estado pelos danos decorrentes de condutas praticadas por seus agentes, nessa qualidade, independentemente da demonstração da culpa *lato sensu*.

O traço distintivo entre tais dispositivos é o seguinte: de um lado, nos arts.186 e 927, *caput*, do CC, o foco da responsabilidade recai sobre o sujeito que causou o dano, por isso o objeto de interesse versa sobre as características do ilícito, isto é, sobre a valoração da conduta praticada, sendo nítida a função sancionatória.

De outro lado, porém, no parágrafo único do art.927 do CC e no §6º do art.37 da CF, o eixo de interesse da responsabilidade altera-se, já que o legislador voltou as atenções não ao sujeito causador do dano, mas à vítima, atribuindo função compensatória à sanção.

A partir da análise de tais dispositivos, constata-se que a norma *neminem laedere* assume, no ordenamento jurídico brasileiro, papel não só de princípio, mas também de regra

jurídica. Sem a pretensão de iniciar uma discussão a respeito do tema, pois fugiria do objeto da tese, serão efetuadas algumas considerações baseadas nos ensinamentos de HUMBERTO ÁVILA, fundamentadas no raciocínio a seguir:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação entre o estado das coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”.¹⁵

Segundo ÁVILA, os princípios são normas imediatamente finalísticas, ou seja, que estabelecem um fim a ser atingido exprimindo uma orientação prática. Por isso, afirma-se que representam uma função diretiva para a determinação da conduta. Instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação dum estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários.¹⁶ No que tange às regras, seus elementos caracterizadores gerais são: o caráter descritivo e a exigência de avaliação de correspondência entre descrição factual e normativa.

A norma geral *neminem laedere* pode ser aplicada como *regra* quando visualizar o aspecto imediatamente comportamental, isto é, se for entendida como uma mera exigência da ordem jurídica de não causar dano a outrem. Todavia, pode ser aplicada como *princípio*, quando se desvincular do comportamento para enfocar o aspecto teleológico e concretizá-lo como instrumento de realização de outras normas estabelecidas na Constituição Federal, tais como legalidade, solidariedade, igualdade, liberdade, propriedade, segurança, vida etc.

Vários doutrinadores classificam a norma *neminem laedere* como princípio geral de direito, visto que: i) identifica a manutenção da incolumidade da esfera jurídica alheia; ii) fundamenta as normas positivas de responsabilização; iii) auxilia a interpretação de normas jurídicas; iv) serve ao equilíbrio social, mantendo-o ou restituindo-o; e, v) é considerado uma das normas estruturais do ordenamento jurídico por desempenhar um papel fundamental na realização da vocação do Direito que é a pacificação social.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. **op.cit.**, p.78.

¹⁶ *Idem.*

Dessa forma, a norma geral *neminem laedere* poderá ser considerada uma regra, se o intérprete efetuar uma leitura restrita à exigência de não causar dano a outrem; ou, ainda, um princípio, se utilizá-la como instrumento hermenêutico dirigido a iluminar as letras do texto de lei, auxiliando na interpretação ou na aplicação da norma jurídica, além de guiar o legislador na elaboração de novas leis e de atuar como mecanismo para a realização de um estado de coisas, tal como acima mencionado.¹⁷

Por fim, esclarece HUMBERTO ÁVILA:

“Como o intérprete tem a função de medir e especificar a intensidade da relação entre o dispositivo interpretado e os fins e valores que lhe são, potencial e axiologicamente, sobrejacentes, ele pode fazer a interpretação jurídica de um dispositivo hipoteticamente formulado como regra ou como princípio. Tudo depende das conexões valorativas que, por meio da argumentação, o intérprete intensifica ou deixa de intensificar e da finalidade que entende deva ser alcançada”.¹⁸

Verifica-se que a norma *neminem laedere* provém do art.1º, inciso III, e do art.5º, incisos X e XXXV da CF, que contituem o alicerce para o art.37, §6º da CF e para as normas da legislação ordinária dispostas sobretudo nos arts.186, 187 e 927 do CC.

Contudo, há diversos artigos, sobretudo na Constituição Federal de 1988, a partir dos quais se infere que o preceito *neminem laedere* exerce função normativa no ordenamento jurídico brasileiro, inserindo-se na categoria das normas primárias dispositivas, por exemplo: i) art.5º, inciso V, que prevê o direito de resposta e a indenização por dano material, moral e à imagem; ii) art.5º, inciso X, que protege os direitos da personalidade, assegurando o direito à indenização por danos materiais e morais resultantes de sua violação; iii) art.5º, *caput*, que impõe a inviolabilidade do direito à: vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade; iv) art.1º, inciso III, que estipula como princípio superior a dignidade da pessoa humana; e, v) art.6º, *caput*, que prescreve a vida com educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência, proteção à maternidade, à infância e aos desamparados.

Sublinhe-se que a maioria dos dispositivos acima referidos se caracterizam como verdadeiras normas primárias sancionadoras porque estabelecem expressamente o dever de

¹⁷ SILVA, Roberto de Abreu. Hermenêutica Constitucional da Responsabilidade Civil. In: **Revista da Emerj**. Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. v.6, n.23, 2003. Disponível para consulta em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_217.pdf. Último acesso em 19 de maio de 2016.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. **op.cit.**, p.42.

ressarcir o dano, deixando subentendida a norma primária dispositiva, tal como foi afirmado nos parágrafos anteriores.¹⁹

Entretanto, o dispositivo constitucional de maior relevância para a determinação da presença da norma *neminem laedere* no Direito brasileiro é o art.5º, inciso XXXV, o qual dispõe: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, que se caracteriza como norma secundária.

Tal como afirmado, trata-se da previsão expressa no Direito brasileiro da atuação do Estado-Juiz por meio de atos de coação, ou seja, da adoção de providências sancionatórias na hipótese de lesão à esfera jurídica de outrem e do não ressarcimento espontâneo dos danos causados. Verifica-se que a leitura inversa (*contrario sensu*) do dispositivo determina como dever jurídico “não lesar ou ameaçar direito de outrem”, por ser a conduta oposta àquela em relação a qual o legislador estabeleceu a sanção a ser aplicada pelo Poder Judiciário por meio de atos coativos, constituindo uma prova a mais de que a Constituição Federal de 1988 dispôs como norma primária dispositiva o dever de “não causar dano a outrem”.

A Constituição Federal de 1988 também regulou a reparação de danos em outros artigos, a exemplo de: i) art.21, inciso XXIII, “c”, que regula a responsabilidade objetiva por danos nucleares; ii) art.136, §1º, inciso II, que dispõe sobre a responsabilidade civil da União pela ocupação temporária de bens e de serviços públicos na hipótese de calamidade pública; iii) art.225, §3º, que disciplina a responsabilidade pelos danos causados ao meio ambiente; e, iv) art.37, §6º, que prescreve a responsabilidade do Estado pelos danos causados por seus agentes, nessa qualidade, a terceiros.

Com base nesse arcabouço normativo, conclui-se que a Constituição Federal de 1988 acolheu a norma *neminem laedere*, a qual constitui parte integrante da ordem jurídica, podendo ser utilizada como base para as conclusões que serão apresentadas nesta tese.

2.5 A submissão do Estado à norma *neminem laedere* no Direito brasileiro, inclusive em âmbito tributário

Conforme pretende-se demonstrar, além de estar positivada no Direito brasileiro submetendo particulares, a norma primária dispositiva *neminem laedere* aplica-se também ao Estado no exercício das atividades públicas, tendo em vista a previsão expressa feita pelo legislador no §6º do art.37 da CF que impõe às pessoas jurídicas de direito público e às de

¹⁹ DONNINI, Rogério. **op.cit.**,p.492.

direito privado prestadoras de serviços públicos o dever de ressarcir os danos causados como consequência da atuação de seus agentes.

Logo, do mesmo modo que o particular, o Estado se submete ao dever de “não causar dano a outrem”, ou seja, está subordinado à norma *neminem laedere*.

O termo Estado é considerado em sentido amplo para abranger todas as entidades estatais como a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, bem como seus respectivos prolongamentos administrativos, incluindo a Administração Tributária. Na conceituação do inciso I do art.41 do Código Civil, o Estado é pessoa jurídica de direito público interno, por isso se insere entre os sujeitos destinatários da norma contida no §6º do art.37 da CF.

Também estão obrigadas ao cumprimento da referida norma as pessoas jurídicas de direito público, de natureza meramente administrativa, instituídas por lei específica com o escopo de realizar atividades públicas descentralizadas da entidade que as criou, conforme os incisos IV e V do art.41 do CC; e, as pessoas jurídicas de direito privado, concessionárias de serviços públicos que também atuam em seu nome, segundo o art.44 do CC. Nessas duas hipóteses, o Estado responde pelos danos causados apenas de forma subsidiária, depois que esgotados os recursos dos sujeitos que produziram o dano.

Embora a interpretação realizada a partir do entrelaçamento de diversos artigos da Constituição Federal de 1988 já permitisse imputar ao Estado a responsabilidade pelos danos decorrentes da conduta de seus agentes no exercício das atividades administrativas, de forma geral e especificamente no setor tributário, o legislador optou por estampá-la para não dar margem a qualquer dúvida, fazendo isso no §6º do art.37 da CF.

A partir do raciocínio elaborado no Capítulo 1 desta tese, constata-se que o §6º do art.37 da CF classifica-se como norma primária sancionadora ao ligar a responsabilidade do Estado pelo ressarcimento de danos, que é uma sanção, à hipótese do agente público, que atua em nome do Estado, causar danos ao administrado.

Segundo KELSEN, com base na norma primária sancionadora, é possível inferir a norma primária dispositiva, que está implícita no próprio §6º do art.37 da CF, proibindo o agente público de causar danos ao administrado, pois, ao ligar expressamente certa conduta a uma sanção, o legislador prescreve a conduta oposta como um dever jurídico.

Dito de outro modo: se é dever jurídico prescrito pelo Direito a conduta oposta àquela prevista no antecedente da norma primária sancionadora, então está subjacente no §6º do art.37 da CF a norma primária dispositiva “deve ser a obrigação do agente público de não causar danos a outrem no exercício da função administrativa”, confirmando a positivação da norma *neminem laedere* e a sua aplicação ao Estado no ordenamento jurídico brasileiro.

Além do §6º do art.37 da CF ligar a conduta oposta (causar dano) a uma sanção (ressarcimento do dano), o que seria mais do que suficiente para demonstrar que o legislador reconheceu expressamente que, não apenas o particular, mas também o Estado se submete à norma *neminem laedere*, sendo-lhe vedado lesar a esfera jurídica de outrem, no *caput* desse artigo, o legislador estabeleceu princípios para regular o *modus operandi* da Administração Pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), confirmando sua vontade de estabelecer um parâmetro para o desenvolvimento das atividades administrativas exatamente com o propósito de impedir a ocorrência de danos.

Logo, ao analisar a composição do art.37 da CF, constata-se que: i) no *caput* do artigo estão previstos os princípios que regulam a ação administrativa demonstrando que o legislador disciplinou o comportamento da Administração Pública para evitar a ocorrência de danos como consequência da atuação de seus agentes, já que afirmou que a Administração direta e indireta deve obedecer aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; e, ii) no §6º do artigo, foi estipulado o dever de recompor os danos eventualmente causados e a responsabilidade direta do Estado pelos atos dos mencionados agentes, sendo um mecanismo para estimular o cumprimento dos princípios que vinculam a atuação administrativa estabelecidos no *caput*. Portanto, existe uma estreita ligação entre o *caput* e o §6º no que tange a interpretação da norma *neminem laedere*.

Seria possível afirmar, inclusive, que, no *caput*, ao vincular a ação administrativa aos referidos princípios, o legislador prescreve a norma primária dispositiva “se é o exercício da função pública, então deve ser a proibição do agente, nessa qualidade, de causar danos ao administrados”, razão pela qual deve obedecer aos parâmetros fixados pelo legislador, que se manifestam a partir dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; ao passo que, no §6º desse artigo, foi estipulada a norma primária sancionadora impondo que: “se no exercício da função pública o agente, nessa qualidade, causar dano ao administrado, então deve ser que o Estado deve ressarcir o dano causado ao administrado”.

Unidas à norma jurídica secundária, adjetiva e processual, que determina a atuação coativa do Poder Judiciário, foram a norma jurídica completa.

A submissão do Estado à norma *neminem laedere* também se confirma com base em outras normas infraconstitucionais que especificam a cautela do legislador na atuação da Administração Pública, a exemplo da Lei n.9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece normas básicas de proteção aos direitos do administrado para o melhor cumprimento dos fins administrativos, sobretudo na realização do processo administrativo.

Conforme dispõe o art.2º desse diploma normativo: “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios de legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”. Vale ressaltar a existência de vários incisos que especificam a conduta que o legislador espera seja adotada pelos órgãos administrativos, segundo disposto no inciso IV que estabelece: “a atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”; e, do art.4º que determina como dever da Administração Pública: II – proceder legalmente, com urbanidade e boa-fé –; e, III – não proceder de modo temerário.

Logo, com a prescrição de tais princípios, o legislador impõe precisamente uma forma de conduta ao Estado para que, com sua atividade, não cause danos ao administrado; do contrário, deve ressarcir os danos causados pelas condutas dos agentes desconformes com tais normas, nos termos do disposto no art.37, §6º da CF.

Nesse sentido, entende-se aplicável, no Brasil, uma interpretação semelhante à efetuada pela Corte de Cassação italiana em relação à responsabilidade do Estado no sentido de que o dever jurídico do Estado de ressarcir os danos decorrentes do exercício da função pública resulta também da existência de normas jurídicas que regulam o *modus operandi* da Administração Pública, estabelecidas em âmbito constitucional e infraconstitucional, além da norma prevista no §6º do art.37 da CF.²⁰

Ressalte-se que a atuação da Administração Pública em conformidade com esses princípios é um direito subjetivo do administrado, razão pela qual, além de ser um indicador da culpa do agente público, o descumprimento de tais princípios pode determinar a injustiça dos danos eventualmente suportados, ensejando o dever do Estado de repará-los.

²⁰ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

Além disso, segundo esclarece CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, a responsabilidade do Estado poderia ser aplicada independentemente de regra expressa, pois se trata da consequência lógica do Estado de Direito, já que se deduz que é simples corolário da submissão do Poder Público ao Direito, representando a contrapartida da legalidade.²¹

Ainda sobre a função normativa da norma *neminem laedere* e a sua aplicação ao Estado, destaca-se que a Constituição Federal de 1988 agregou a dimensão democrática ao Estado de Direito, determinando que o processo de convivência social seja realizado em uma sociedade com as seguintes características: i) livre, justa e solidária, em que o poder emana do povo e é exercido em seu proveito; ii) participativa, por envolver a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; iii) pluralista, por respeitar a pluralidade de ideias, culturas e etnias, pressupondo o diálogo de opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização e interesses diferentes da sociedade.

Na mesma direção, no Preâmbulo da Constituição foi estabelecido que o Estado Democrático se destina a assegurar o exercício de direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Apenas a leitura de tais parágrafos, redigidos a partir dos ensinamentos de JOSÉ AFONSO DA SILVA, já é suficiente para demonstrar que o não ressarcimento de danos por atos praticados pelos agentes da Administração Pública, inclusive em matéria tributária, por si só seria uma verdadeira contradição aos princípios e objetivos da República Federativa do Brasil, pois causar danos ao administrado no exercício das funções públicas viola princípios e regras jurídicas contidos nos arts. 1º, 3º, 5º e 37 da Constituição, sobretudo no que se refere às normas que tratam da dignidade da pessoa humana, solidariedade, liberdade, legalidade, igualdade, justiça, certeza do direito, segurança jurídica, os quais podem ser considerados como integrantes da norma *neminem laedere*.²²

Ademais, além dessas normas jurídicas possibilitar a conclusão de que o Estado está proibido de causar danos ao administrado no exercício de suas atividades, pois integram o conceito *neminem laedere*, também permitem deduzir que, se o dano ocorrer, o Estado terá

²¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **op.cit.**, p.1027.

²² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.08.

o dever de recompor a situação do lesado tal como era anteriormente; ou, se não for possível reconstruir o *status quo ante*, pagar uma indenização restaurando o equilíbrio rompido.

Sob essa ótica, a responsabilidade do Estado pode ser entendida como a sanção que lhe é aplicada pelo descumprimento das referidas normas, as quais constituem a base da República Federativa do Brasil, que se caracteriza como Estado Democrático de Direito; e, o mecanismo para possibilitar a eficácia das mesmas normas no caso concreto, pois é o meio de recompor a situação ao *status quo ante* ou de indenizar o dano.

Especificamente no que tange à matéria tributária, essas conclusões também se aplicam, pois a Administração Tributária que atua diretamente na execução de atividades de arrecadação e fiscalização de tributos, isto é, no exercício da função fiscal, é parte integrante da Administração Pública, caracterizando-se como um dos seus setores especializados.

Logo, ao transportar a ideia para o cenário das relações tributárias, o agente que causou o dano é credenciado da Administração Tributária federal, estadual ou municipal; e, o lesado é o sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, o contribuinte ou o responsável, segundo o art.121 do CTN.

Entretanto, há normas tributárias específicas, que serão analisadas a seguir, as quais comprovam que também na relação entre Fisco e contribuinte (ou responsável) paira o dever de não causar danos bem como, na sua ocorrência, o dever de ressarcimento.

Ao introduzir na Constituição de 1988 uma seção para tratar das “Limitações ao Poder de Tributar” (art.150 a 152 da CF), o legislador demonstrou ter reconhecido o alto potencial destrutivo da imposição tributária e, conseqüentemente, a necessidade de estipular garantias constitucionais para a proteção do contribuinte, pois os fatos tributáveis se atrelam a comportamentos que se conectam às liberdades fundamentais, atingindo obrigatoriamente a propriedade e a liberdade. Portanto, são suscetíveis de causar lesão a direitos subjetivos do sujeito passivo da obrigação tributária se exercidos fora dos parâmetros legais estabelecidos por meio de princípios e regras que constituem o limite para o exercício da atividade fiscal.²³

Abrangem o conjunto de normas jurídicas – tais como legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva, não cumulatividade, vedação do tributo com efeitos confiscatórios – que exprimem vedações constitucionais às entidades tributantes

²³ Conforme as palavras de John Marshall no caso *McCulloch v. Maryland* 1819: “that the power to tax involves the power to destroy”, cuja tradução pode ser: “o poder de tributar implica o poder de destruir”. JURINSKI, James John. **Tax reform**. California: ABC-CLIO, 2000, p. 257.

com fundamento na ideia de que “o poder de tributar implica o poder de destruir”, pois pode causar graves danos ao contribuinte, como: a indisponibilidade de recursos financeiros capaz de ensejar o encerramento das atividades da empresa dada a realização de depósitos judiciais, bloqueios de bens e penhoras; a restrição de créditos por instituições financeiras em virtude da inscrição no nome no CADIN; a falta de fornecimento de matéria prima por fornecedores em razão da existência de débitos tributários pendentes; a impossibilidade de participar de processo licitatório pela falta de certidão que atesta a regularidade fiscal etc.

Em relação ao contribuinte (ou responsável) pessoa física, graves danos podem ocorrer, por exemplo: a impossibilidade de admissão em concursos públicos e empregos no setor privado, a frustração de negócios jurídicos e complicações financeiras capazes de violar o direito fundamental à vida digna, provocando o esgotamento físico e mental que abala a moral e o psicológico.

Desse modo, além dos princípios dispostos no *caput* do art.37 da CF, os quais já seriam suficientes para submeter a Administração Tributária aos efeitos da norma *neminem laedere*, os princípios e regras específicos do setor tributário acima mencionados confirmam a vontade do legislador de proteger o sujeito passivo da relação tributária dos possíveis danos resultantes do exercício da função fiscal.

Importante destacar que a atuação da Administração Tributária em conformidade com as referidas normas constitui direito subjetivo do contribuinte (ou responsável).

Nesse sentido, na hipótese de o contribuinte sofrer danos em virtude do exercício da função fiscal, é possível que se verifique a lesão de duas categorias de direitos subjetivos: i) de regras e princípios tributários de cumprimento obrigatório pelo Fisco para realizar atos voltados à imposição do tributo; e, ii) dos direitos à propriedade e à liberdade.

Isso é suficiente para que o dano seja qualificado como ilícito, ensejando o dever de ressarcimento pelo Estado. Desse modo, a ilicitude do dano resulta da violação do direito subjetivo do contribuinte de ser submetido à exigência de tributo com base nos princípios e regras constitucionais tributários; e, da lesão ao direito subjetivo à propriedade e à liberdade, que a violação desses princípios produzem.

Logo, é possível concluir que, ao introduzir esses princípios como uma limitação à imposição tributária por reconhecer seus efeitos nocivos se exercida fora dos parâmetros estipulados, o legislador não apenas assegura e defende direitos fundamentais e valores como segurança, justiça, igualdade etc, mas torna evidente a existência de uma obrigação do Poder

Público de adotar comportamentos corretos também em matéria tributária para não causar lesão ao contribuinte (*neminem laedere*), sob pena de se submeter às consequências previstas no art.37, §6º da CF, ou seja, ao dever de ressarcir os prejuízos causados.

2.5.1 A Administração Tributária como setor da Administração Pública

São sensíveis as relações entre Direito Administrativo e Direito Tributário, pois as atividades relacionadas à função fiscal são eminentemente administrativas. Apesar de ser estudado em apartado, como um ramo autônomo do Direito, o Direito Tributário é recoberto pela função administrativa, do que se conclui que se trata duma unidade temática sujeita ao regime jurídico administrativo, constituindo a Administração Tributária setor especializado da Administração Pública.²⁴

A esse respeito, o entendimento de GERALDO ATALIBA:

O Direito Tributário material encerra, em síntese, o mandamento “pague dinheiro ao Estado”, por isso responde às questões: “quem deve pagar; quanto e a quem se deve pagar; quando surge a contingência de pagar”. Contudo, no que se refere às questões: “como se deve pagar; que ocorrerá se não se pagar; quais as consequências de fuga ao dever de pagar; que procedimentos se podem adotar para impugnar exigência de pagamento irregular etc.”, não são de Direito Tributário material, mas de Direito Administrativo Tributário.²⁵

Nesse mesmo sentido, esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO que, além das normas de Direito Tributário – que são igualmente normas de Direito Administrativo – se aplica à atividade fiscal a legislação administrativa, especialmente porque a arrecadação e a fiscalização de tributos se operam por órgãos que integram a Administração Pública, cuja atuação é regida pelo Direito Administrativo.²⁶

²⁴ Cientificamente, não há distinção entre a matéria tributária e a administrativa, porque ontologicamente os respectivos sistemas de normas obedecem ao mesmo regime, informam-se pelos mesmos princípios gerais e adotam as mesmas categorias e institutos gerais. São relações entre parte e todo. Didática e praticamente, se convencionou discernir a parte (Direito Tributário) do todo (Direito Administrativo), pelo isolamento do instituto fundamental daquele (o tributo). Reconhece-se o subsistema Direito Tributário, dentro do sistema positivo de Direito Administrativo”. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 12 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.15-55.

²⁵ ATALIBA, Geraldo. **op.cit.**, p.40.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **op.cit.**, p.914.

Aliás, a maior parte dos procedimentos realizados em matéria fiscal origina-se da prática de atos administrativos que constituem a base de vários procedimentos tributários, a exemplo do lançamento, da inscrição do débito no livro de registro da dívida pública etc.

Confirmando o exposto, ao prescrever a definição do tributo no art.3º do CTN, o legislador reconhece expressamente a atuação da Administração Pública no setor tributário ao afirmar: “cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Conforme REGINA HELENA COSTA, o conceito de Administração Tributária pode ser compreendido em dupla acepção, ou seja: i) em sentido subjetivo: compreendendo o aparelhamento burocrático dos entes autorizados a tributar, composto por múltiplos órgãos incumbidos da arrecadação e fiscalização dos tributos; e, ii) em sentido objetivo: a atividade administrativa destinada à função fiscal, visando a atender às finalidades de interesse público consubstanciadas na proteção dos direitos dos contribuintes e na arrecadação tributária.²⁷

Trata-se da pessoa jurídica responsável por executar a pretensão tributária e por prevenir ou combater a sonegação fiscal por intermédio de atividades de controle, orientação e relacionamento com contribuinte, com a rede arrecadadora, outros órgãos públicos etc.

Desse modo, a Administração Tributária sujeita-se ao regime jurídico próprio da Administração Pública, devendo observar os princípios a ela pertinentes, especialmente os de legalidade e finalidade pública, nos termos do *caput* do art.37 da CF.

A existência da Administração Tributária é mencionada no texto constitucional em diversos dispositivos, quais sejam: i) art.37, inciso XVIII, que trata da precedência da atuação da Administração Tributária sobre os demais setores administrativos, na forma da lei; ii) art.37, inciso XXII, que dispõe sobre a essencialidade das atividades desenvolvidas pela Administração Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, justificando a prioridade na alocação de recursos, inclusive o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio; iii) art.167, inciso IV, que contempla o princípio da não afetação da receita de impostos a órgãos, fundo ou despesas, estipulando a destinação de recursos para a realização de atividades da Administração Tributária; iv) art.145, §1º, que faculta à Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, que permitem a apreciação da efetiva capacidade contributiva.²⁸

²⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.323.

²⁸ *Ibidem*, p.324.

Segundo pode-se verificar, nos dois primeiros casos, a Administração Tributária é tratada no art.37 da CF que dispõe no *caput* sobre princípios da Administração Pública, ou seja, confirmando que a Administração Tributária é apenas um setor especializado dentro da Administração Pública. Para LUCIANO AMARO: é a Administração Pública no exercício da função administrativa relacionada à arrecadação e fiscalização de tributo.²⁹

Portanto, por razões lógicas, os princípios da Administração Pública estipulados no *caput* do art.37 da CF, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e a norma do §6º desse artigo, que impõe a responsabilidade às pessoas jurídicas de direito público e de direito privado prestadoras de serviços públicos pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, aplicam-se à Administração Tributária, a qual se submete às normas de Direito Administrativo no que tange à elaboração do lançamento tributário, do auto de infração, do termo de inscrição do débito em dívida ativa e do ato de ajuizamento da execução fiscal, por meio dos quais se dá o exercício da função fiscal.

A análise de tais princípios, ainda que de forma breve, bem como a sua aplicação em relação à Administração Tributária, são relevantes para confirmar a vontade do legislador de que a atuação do Estado, no exercício da função administrativa, na qual se insere a função fiscal, seja exercida exatamente conforme os parâmetros estabelecidos para evitar danos ao administrado por reconhecer sua potencialidade lesiva e a vulnerabilidade do sujeito passivo na relação jurídica estabelecida com o Estado, sob pena de ressarcimento do dano causado.

2.5.2 Princípios que regem a atividade da Administração Pública

No âmbito de um Direito Administrativo não codificado e de elaboração recente, os princípios revestem-se de grande importância por auxiliar a compreensão e a consolidação dos institutos jurídicos, possibilitar a solução de casos não previstos, permitir a compreensão de textos esparsos e dar segurança aos cidadãos quanto à extensão de direitos e deveres.³⁰

O termo “princípio” possui inúmeros sentidos, porém é desnecessário para esta tese analisar todas as significações possíveis, sendo suficiente reconhecer sua importância para a atividade hermenêutica, identificando-o como espécie do gênero “norma jurídica”.³¹

²⁹ AMARO, Luciano. *op.cit.*, p.507.

³⁰ MEDAUAR, Odete. *op.cit.*, p.128-129

³¹ CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y language*. 4.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p.210-212; GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação e aplicação do Direito*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.163; ÁVILA, Humberto. *op.cit.*, p.06; ARAÚJO, Edmir Netto de. *op.cit.*, p.71.

Os princípios são elementos que conferem coerência e racionalidade ao sistema jurídico, além de serem considerados vetores de direcionamento da interpretação das demais normas que o constituem. São dotados de particularidades, como: i) generalidade, por ser empregado numa quantidade de situações indeterminadas; ii) ponderação de seu conteúdo; iii) coexistência conflitual e não antinômica; iv) permissão do balanceamento de valores e interesses; e, v) conteúdo que comporta *standards*, vale dizer, parâmetros.³²

É visível a relevância do estudo dos princípios para a responsabilidade do Estado por dano tributário, ainda que seja efetuado de forma sucinta, pois demonstram a aplicação da norma *neminem laedere* às atividades estatais e atuam como referência para identificar a ilicitude da conduta e do dano, por constituir o parâmetro com base no qual o agente público deve pautar suas atividades, delineando o exercício da função fiscal.

Conforme ensina HELY LOPES MEIRELLES, os princípios da Administração Pública estão consubstanciados em doze regras de observância permanente e obrigatória para que seja desempenhada a boa administração e para contribuir com a interpretação do Direito, especialmente do ramo Administrativo.³³

Legalidade, impessoalidade (ou finalidade), moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público são os princípios instituídos pelo legislador brasileiro para regular o *modus operandi* da Administração Pública.

Os cinco primeiros estão previstos no *caput* do art.37 da CF e os demais, ainda que não estejam mencionados de forma expressa, resultam do regime jurídico administrativo brasileiro, sendo alguns deles textualmente enumerados no art.2º da Lei n.9.784/99 que rege o procedimento administrativo na esfera federal.³⁴

Igualmente, a Lei n.8.429, de 02 de junho de 1999, que disciplina a improbidade administrativa, prescreve os princípios e deveres de: honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições, além da existência de leis esparsas que fazem referência expressa aos princípios que regulam a ação administrativa, tais como a Lei n.8.987, de 13 de fevereiro

³² *Idem*

³³ MEIRELLES, Hely Lopes. **op.cit.**, p.89.

³⁴ Apesar da natureza federal, trata-se de uma norma com verdadeiro conteúdo de norma geral da atividade administrativa que se aplica à União, mas também atua como referência para os Estados e os Municípios. Nesse mesmo sentido, o art.4º da Lei n.10.177, de 30 de dezembro de 1998, prevê a aplicação de tais princípios no âmbito estadual, porém, especificamente para o Estado de São Paulo.

de 1995, que trata da concessão e da permissão do serviço público, e a Lei n.8.666, de 21 de junho de 1993, que regula a licitação e o contrato.

Esclarece-se, desde já, que o princípio sobre o qual está alicerçada a estrutura da responsabilidade do Estado por dano tributário é o princípio de legalidade, já que é a partir dele que se constrói a proibição da Administração Tributária de causar danos ao contribuinte, isto é, o dever do Estado de obedecer a norma *neminem laedere*; bem como, que se disciplina o parâmetro, ou seja, todo o balizamento para a conduta do agente, cuja violação caracteriza a ilicitude não apenas do ato praticado, mas também do dano causado. Vale ressaltar que a responsabilidade é uma contrapartida ao princípio da legalidade.

Na esteira de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, entende-se que diversos princípios constituem um prolongamento, uma extensão, isto é, um dos aspectos do princípio de legalidade, quais sejam: finalidade, razoabilidade e proporcionalidade. Isso também ocorre com o princípio de boa-fé, o qual é inerente ao princípio de moralidade.³⁵

Os princípios são padrões que devem pautar os atos e atividades administrativas, constituindo os fundamentos da ação administrativa, ou, por outros termos, os sustentáculos da atividade pública, de modo que relegá-los é descuidar o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses sociais, razão pela qual são relevantes indicadores da culpa *lato sensu* do agente público.

A previsão desses princípios coloca em evidência a existência da obrigação da Administração Pública de adotar comportamentos corretos e agir com boa-fé; caso contrário, impõe-se a responsabilidade extracontratual pelos danos causados ao administrado em razão de comportamentos desconformes às referidas normas.

2.5.2.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade constitui um dos principais pilares do regime jurídico administrativo, sendo fundamental para a compreensão do objeto desta tese.

³⁵ Discorda-se de Celso Antonio Bandeira de Mello no que tange à separação entre os princípios de impessoalidade e de finalidade, para adotar o entendimento de Hely Lopes Meirelles e de Maria Sylvia Zanella di Pietro, de que esses princípios estão relacionados, por isso serão analisados em conjunto. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **op.cit.**, p.102; MEIRELLES, Hely Lopes. **op.cit.**, p.95; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.68.

Não é um princípio exclusivo do Direito Administrativo, pelo contrário, constitui o centro em torno do qual gravitam todas as normas do ordenamento jurídico, sustentando o Estado Democrático de Direito constituído pela Constituição de 1988.

Basta verificar que há diversos suportes físicos que o mencionam, a exemplo do art.5º, inciso II, da CF, em que foi regulado de forma geral com implicações tanto no setor público quanto no setor privado, ao prescrever: “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

De um lado, não é possível exigir do particular nenhum comportamento que não esteja respaldado na lei; e, de outro, não há liberdade nem vontade pessoal da Administração Pública. Noutras palavras: enquanto ao particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, à Administração Pública só é permitido fazer aquilo que a lei expressamente determina.

Apesar de constar expressamente no *caput* do art.37 da CF como o fundamento para o exercício das atividades desenvolvidas pela Administração Pública direta e indireta, o que, por si só, já seria suficiente para abranger a Administração Tributária, o legislador preferiu estampá-lo no art.150, inciso I, da CF e no art.97 do CTN, reforçando sua aplicação e essencialidade também em relação ao setor fiscal, porém esse tema será abordado mais à frente, pois agora serão tratados apenas seus aspectos gerais.

Conforme os ensinamentos de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, o princípio da legalidade resulta do propósito de submeter as pessoas que exercem o poder em concreto a um quadro normativo que embargue favoritismos, perseguições e desmandos; isto é, pretende-se por meio da norma geral, abstrata e por isso impessoal, que a lei, editada pelo Poder Legislativo, garanta que a atuação do Executivo seja no sentido de concretizar a vontade geral, sem que prepondere qualquer um dos interesses pessoais de seus agentes, até mesmo porque, em sua atividade, o Estado está adstrito a ir ao enalço do interesse público.³⁶

Portanto, caracteriza-se como a completa submissão da Administração Pública às leis, de forma que deve tão somente obedecê-las, cumpri-las e colocá-las em prática.

De acordo com a definição de HELY LOPES MEIRELLES:

“A legalidade, como princípio da Administração Pública significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se

³⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **op.cit.**, p.79.

pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil, criminal, conforme o caso”.³⁷

Com base na definição apresentada de MEIRELLES, sobretudo na parte final, é possível acrescentar que: como desdobramento da legalidade está a autotutela, isto é, o dever da Administração Pública anular seus próprios atos quando ilegais, conforme dispõe o art.53 da Lei n.9784/99, bem como a responsabilidade civil imposta ao Estado, atestando a postura de proteção do legislador no que tange às previsões contidas na lei e à segurança nas relações jurídicas, tendo em vista sua capacidade de reverter a situação e de recompô-la ao estado em que as coisas se encontravam antes da ocorrência da violação.

Dessa maneira, o ordenamento jurídico oferece ao administrado todo o aparato, seja em âmbito judicial, seja pela própria Administração por meio dum controle interno, para prevenir ou coibir a desobediência a esse princípio informativo do Direito Administrativo.³⁸

Logo, a eficácia de toda a atividade normativa está condicionada ao atendimento da Lei e do Direito, sendo essa a indicação do legislador no inciso I do parágrafo único do art.2º da Lei n.9.784/99. Por isso, afirma MEIRELLES que a atuação conforme a lei, ou seja, a legalidade, significa, igualmente, a observância dos princípios administrativos que dirigem a atividade administrativa no sentido de uma boa administração, ou seja, segundo critérios de equidade, impessoalidade, eficiência, boa-fé, colaboração, etc., agindo sempre da maneira mais útil ao interesse público conforme os valores perseguidos pelo Estado brasileiro.³⁹

Para JOSÉ AFONSO DA SILVA, o princípio da legalidade é o princípio basilar do Estado Democrático de Direito, o qual se sujeita, como todo Estado de Direito, ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais.⁴⁰

A responsabilização do Estado é um importante mecanismo para a concretização da igualdade, já que impede que uma pessoa sofra um ônus maior do que o suportado pelas demais, o que rompe o equilíbrio que necessariamente deve haver entre os encargos sociais, de sorte que, para restabelecê-lo, o Estado deve indenizar o prejudicado mediante recursos

³⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **op.cit.**, p.90.

³⁸ ARAÚJO. Edmir Netto de. **op.cit.**, p.74.

³⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **op.cit.**, 90.

⁴⁰ SILVA, José Afonso da. **op.cit.**, p.121.

do erário, pois, além dos benefícios da atuação estatal, os danos sofridos por alguns membros da sociedade devem ser repartidos por todos.⁴¹

Trata-se duma das principais garantias de respeito aos direitos individuais, pois, além de defini-los, estabelece os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade.⁴²

Portanto, toda a atividade administrativa está subordinada à lei, razão pela qual não há qualquer disponibilidade por parte dos agentes públicos, mas apenas o dever de curar os interesses da coletividade. Nesse sentido, a atividade estatal está inserida no âmbito do Direito e depende de autorização legislativa para todas as ações e omissões do Estado, sendo a lei o fundamento para a realização de toda e qualquer ação administrativa.⁴³

Segundo ensina ODETE MEDAUAR, a compreensão do princípio da legalidade abrange não somente a observância da lei formal votada pelo Poder Legislativo, mas também dos preceitos fundamentais que norteiam todo o ordenamento jurídico, resultantes do Estado Democrático de Direito, que é o modo de ser do Estado brasileiro, conforme reza o *caput* do art.1º da CF. Ademais, deve incluir a observância dos demais fundamentos e princípios de base constitucional.⁴⁴

São igualmente vinculantes à Administração Pública os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos termos do art.3º da CF, que também devem conduzir toda a ação administrativa, quais sejam: “i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; ii) garantir o desenvolvimento nacional; iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e, iv) promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ao vincular o comportamento da Administração Pública aos limites designados pela lei, que a autoriza a agir tão somente dentro dos parâmetros legais e, conseqüentemente, subordina a ação administrativa aos valores e objetivos previstos na Constituição Federal, o legislador reconhece a potencialidade lesiva das atividades estatais e demonstra claramente

⁴¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *op.cit.*, p.707.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.218.

⁴³ FAGUNDES, Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 5.ed. Forense, 1979, p.4-5; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *op.cit.*, p.79.

⁴⁴ MEDAUAR, Odete. *op.cit.*, p.127.

sua preocupação de que o Estado não cause danos ao administrado ao exercer a função pública, submetendo-o à norma geral *neminem laedere*.

Isso resulta expresso no art.37, §6º da CF que determina a responsabilidade do Estado pelos danos causados ao contribuinte como desdobramento não apenas do princípio da legalidade, mas de todos os princípios contidos no *caput* do art.37 da CF, sendo esta a norma primária dispositiva e aquela a norma primária sancionadora.

Logo, o princípio da legalidade é o alicerce sobre o qual o legislador estabelece a sua vontade de submeter o Estado à norma *neminem laedere*. Afirma-se, inclusive, que a responsabilidade é a contrapartida da legalidade, visto que é o mecanismo que possibilita a recomposição da situação do prejudicado ao estado em que se encontrava antes da ofensa, seja patrimonial ou moral, restaurando o equilíbrio rompido.⁴⁵

Atrelado à legalidade está a presunção de legitimidade ou de veracidade dos atos administrativos, pois, se a Administração Pública se submete à lei, presume-se, até prova em contrário, que todos os seus atos sejam verdadeiros e praticados com observância das normas legais pertinentes. Trata-se de uma presunção *juris tantum* que admite prova em contrário.

2.5.2.1.1 Princípio da legalidade em matéria tributária

No passado, a tributação era efetuada de maneira autoritária, visto que o monarca cobrava tributos que deveriam simplesmente ser suportados por seus súditos. Apenas após o surgimento do Estado de Direito que começaram a ser garantidos, de modo mais efetivo, os direitos dos contribuintes, pois o poder de tributar passou a sofrer diversas limitações, dentre as quais a existência de uma lei como fundamento para a instituição e cobrança de tributos.⁴⁶

Segundo RUY BARBOSA NOGUEIRA, o poder-dever de tributar os cidadãos decorre da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e bens de seu território devido à necessidade de obter recursos financeiros para desenvolver atividades dirigidas a atender os interesses da coletividade.⁴⁷

Em contrapartida, existe o dever jurídico de cada cidadão de arcar com o ônus de ser tributado, o que afeta o pleno exercício de seus direitos, pois, inserido nesse contexto,

⁴⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *op.cit.*, p.721.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque. *op.cit.*, p.214.

⁴⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo I. In: FRANÇA, R. Limongi (coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. v.75. São Paulo: Saraiva, 1977, p.241; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.286.

participa, ainda que indiretamente, da exigência de que essas atividades sejam concluídas e do benefício por elas produzidos.⁴⁸

O traço marcante das relações tributárias é a bipolaridade, pois há dois valores em constante tensão: de um lado, a autoridade do Poder Público; e, de outro lado, a liberdade individual do contribuinte. Sobre o tema, afirma REGINA HELENA COSTA que o Estado é titular do direito de atingir o direito de propriedade do particular e, conseqüentemente, sua liberdade, isto é, os seus direitos fundamentais, com a absorção compulsória de parte de seu patrimônio. Entretanto, o legislador determinou uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte como garantia do cidadão contra eventuais abusos do governo.⁴⁹

A ação de tributar toca diretamente os direitos fundamentais principalmente pela eleição dos fatos que o legislador constituinte apreende nas regras-matrizes de incidência tributária e pela maneira pela qual o Estado exerce a atividade tributante.⁵⁰

Além do próprio tributo já incidir sobre o direito fundamental à propriedade e à liberdade, afetando seu pleno exercício, os atos administrativos praticados para a satisfação do crédito tributário costumam ser agressivos à esfera jurídica do contribuinte, podendo lhe causar danos de extrema gravidade e até irreversíveis em virtude de: i) indisponibilidade de recursos financeiros devido à realização de depósitos destinados a suspender a exigibilidade do crédito tributário; ii) bloqueio de bens e penhora sobre o faturamento da empresa; iii) inscrição no CADIN, que pode restringir o suprimento de matéria prima pelos fornecedores, impedindo o cumprimento de contratos firmados com os clientes e o acesso ao crédito junto às instituições financeiras; iv) indeferimento da certidão negativa de débito fiscal ou positiva com efeitos negativos, que obstrui as atividades e negócios com o setor público e privado dada a exigência de apresentação, em diversas situações, da certificação da regularidade fiscal; v) limitação da alienação de bens, entre outros.

Verifica-se que os direitos fundamentais, ao mesmo tempo que dão suporte para a realização da atividade tributante do Estado, configura seus limites intransponíveis.⁵¹

⁴⁸ Estão indissolúvelmente associadas as ideias de tributação e de cidadania. Ser cidadão é ser contribuinte. Em outras palavras, poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania. Isto porque somente pode ser considerado cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, deter patrimônio e realizar consumo, todas manifestações de capacidade contributiva. *Ibidem*, p.25.

⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.23.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **op.cit.**, p.360; COSTA, Regina Helena. **op.cit.**, p.26.

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **op.cit.**, p.27.

Enfatiza REGINE HELENA COSTA que, nos dias de hoje, está cada vez mais evidente que a compreensão do Direito Tributário está voltada à preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais. Universalmente, afirma-se a visão humanista da tributação para destacar que tal atividade estatal não pode buscar apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos sem se preocupar com os direitos públicos subjetivos, ou seja, não é possível sustentar o exercício da tributação a qualquer custo sem observar que se trata de um instrumento que deve não apenas atingir, mas sobretudo respeitar os objetivos fundamentais da República estabelecidos no art.3º da CF e os valores e normas constitucionalmente previstos, no que se inclui o dever jurídico de não lesar a outrem, isto é, não causar danos ao contribuinte.

Obviamente, o conjunto de normas jurídicas que disciplinam o poder de tributar foi concebido pelo legislador brasileiro por reconhecer a potencialidade lesiva da imposição tributária e a facilidade de causar danos ao contribuinte. Constata-se que, implicitamente, há nessas normas um comando que se dirige a determinar a conduta correta do Estado e a evitar que sejam causados danos ao contribuinte pela cobrança de tributos.

Por essa razão, é possível sustentar, no mesmo sentido do que foi afirmado pela Corte de Cassação italiana no acórdão n.722/99, que os princípios constitucionais tributários, que estabelecem parâmetros para o exercício da imposição tributária para impedir a violação de direitos fundamentais, comprovam que também o Estado, em matéria fiscal, se submete à norma geral *neminem laedere*, de modo que está proibido de causar danos ao contribuinte com o exercício da atividade tributária fora dos balizamentos constitucionais.^{52 53}

Dessa forma, a conjugação desses princípios conduz logicamente à conclusão de que, no ordenamento jurídico brasileiro, está presente a norma primária dispositiva: “se é o poder-dever do Estado de tributar o cidadão, então deve ser a proibição do Estado de causar-lhe danos”; e, conseqüentemente, da norma primária sancionatória: “se o Estado causar dano ao cidadão no exercício do poder-dever de tributar, então deve ser a obrigação do Estado de ressarcir o dano causado”; como também, da norma secundária que determina a ação coativa do Estado-Juiz impondo a execução forçada de bens do infrator, ou seja, do Estado.

Na maioria dos casos, os danos sofridos pelo contribuinte em razão da imposição de tributos resultam da violação dos parâmetros estipulados pelo legislador constituinte, bem

⁵² ITÁLIA. Corte de Cassação, acórdão n.722. Pres. Antonio Iannota, 15 de outubro de 1999.

⁵³ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

como do estabelecido em leis tributárias, o que caracteriza a ilicitude tanto da conduta quanto do dano devido à lesão de direitos subjetivos do contribuinte. Isso porque, é direito subjetivo do contribuinte que os balizamentos impostos pela Constituição Federal sejam obedecidos tanto na instituição do tributo, por meio da elaboração das leis, quanto pelo agente público ao realizar sua cobrança mediante a prática de atos dirigidos ao exercício da função fiscal.

Logo, a tributação deve ser desenvolvida dentro dos parâmetros constitucionais, o que conduz à: i) elaboração de leis tributárias com a observância dos princípios pertinentes, ii) adoção de condutas corretas na fiscalização, iii) lisura dos procedimentos administrativos e iii) edição, pela Administração Tributária, de atos normativos nos estritos limites legais. Tudo isso, obviamente, para que não sejam causados danos ao contribuinte.

Portanto, se houver violação desses balizamentos constitucionais no exercício da tributação, os quais constituem um direito subjetivo do contribuinte, e, conseqüentemente, forem causados danos, será imputado ao Estado o dever de ressarcimento do dano causado.

Dessa forma, considera-se uma característica do Sistema Tributário Brasileiro a impossibilidade de instituir, arrecadar e fiscalizar tributos fora dos estritos limites legalmente prescritos, de modo que a primeira consequência do descumprimento desse dever jurídico é o uso de mecanismos de controle destinados a extirpar da ordem jurídica os atos normativos incompatíveis com a lei maior por meio da anulação dos atos administrativos desconformes com o sistema normativo; e, a segunda consequência, a obrigação do Estado de ressarcir os danos causados ao contribuinte devido à lesão do direito de que a tributação seja realizada conforme os balizamentos estabelecidos pela Constituição, nesse caso específico, em acordo com a lei tributária, que contém todos os elementos necessários para a incidência do tributo: hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos e suas bases de cálculo e alíquotas; pois, do contrário constituirá uma verdadeira violação aos direitos fundamentais constitucionalmente previstos, sobretudo aos direitos de propriedade e liberdade.

2.5.2.2 Princípio da impessoalidade (ou finalidade)

Adota-se nesta tese o entendimento de HELY LOPES MEIRELLES e MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO analisando em conjunto os princípios de impessoalidade e de finalidade. Entretanto, entende-se que ambos nada mais são do que aspectos do próprio princípio de legalidade.

Esse princípio permite algumas interpretações: em primeiro lugar, para excluir a promoção pessoal dos agentes públicos sobre as realizações administrativas, pois se entende

que os atos não são imputáveis ao agente que os pratica, mas à entidade administrativa ao qual está vinculado.⁵⁴

Em segundo lugar, para assinalar que os atos administrativos praticados devem necessariamente cumprir a finalidade estabelecida pela lei indicada como o objetivo do ato, que se relaciona à finalidade pública que deve nortear a atividade administrativa.

Significa dizer que a Administração Pública não pode atuar com o propósito de beneficiar ou prejudicar pessoas determinadas, visto que todos os seus atos devem ter como propósito atender ao interesse público. Isso porque, na medida em que exerce uma “função”, não existe autonomia da vontade, liberdade de se expressar, autodeterminação da finalidade a ser buscada ou a procura pelos próprios interesses.^{55 56}

Totalmente o contrário, há vinculação da atividade administrativa à finalidade previamente estabelecida e, no caso da função pública, submissão da vontade ao escopo pré-traçado na Constituição ou na lei; além do dever de curar o interesse alheio que, no caso, é o interesse público, isto é, da coletividade como um todo, e não da entidade governamental em si mesma considerada.

Todo ato que se apartar da finalidade definida pela lei estará sujeito à invalidação por desvio de finalidade, já que são considerados nulos, sendo essa uma das modalidades de abuso de poder que abre espaço para o ressarcimento do dano eventualmente causado.⁵⁷

Segundo CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, a finalidade não é uma decorrência do princípio de legalidade, é inerente a ele, está nele contido, já que corresponde à aplicação da lei tal como ela é, que se propõe a atingir exclusivamente interesses públicos. Por isso, tomar a lei como suporte para a prática de um ato desconforme com a sua finalidade não é aplicar a lei, mas desvirtuá-la, ou seja, “burlar a lei sob pretexto de cumpri-la”, o que torna o ato inválido, portanto, nulo, por “desvio de poder” ou “desvio de legalidade”, visto que “quem desatende ao fim legal desatende à própria lei”.⁵⁸

2.5.2.3 Princípio da eficiência (boa administração)

Com base nesse princípio, exige-se que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Segundo HELY LOPES MEIRELLES, é o

⁵⁴ *Idem*

⁵⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.68.

⁵⁶ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.335.

⁵⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **op.cit.**, p.101.

⁵⁸ *Ibidem*, p.109.

mais moderno princípio da função administrativa, considerado um verdadeiro dever, que não se contenta com o desempenho da Administração Pública em concordância com a legalidade, mas reivindica resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.⁵⁹

Pode ser interpretado a partir de duas óticas, quais sejam: i) o modo de atuação do agente, do qual se espera o melhor desempenho possível; e, ii) em relação à maneira de organizar, estruturar e disciplinar a Administração Pública para obter os melhores resultados possíveis na prestação do serviço público.⁶⁰

Segundo CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, também o princípio da eficiência seria um aspecto da legalidade. Cita GUIDO FALZONE ao declarar que equivale ao princípio de “boa administração” previsto na Constituição italiana que se refere ao dever de desenvolver a atividade administrativa do modo mais congruente, oportuno e adequado aos fins que se pretende alcançar, graças à escolha dos meios e da ocasião de utilizá-los, concebíveis como os mais idôneos para tanto.^{61 62}

No Brasil, JUAREZ FREITAS desenvolveu estudos sobre o direito fundamental à boa administração e o Direito Administrativo brasileiro do século XXI inspirado no art.41 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. De acordo com o administrativista, o conceito do direito fundamental à boa administração, que ostenta caráter vinculante, direto e imediatamente aplicável englobando princípios e regras, pode ser compreendido como “o direito à Administração Pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas”.⁶³

O direito fundamental à boa administração vincula o agente público forçando-o a medir as consequências de suas opções, já que terá de justificá-las coerentemente sobretudo no que tange ao seu custo e efetividade.

Atua como verdadeiro antídoto contra o arbítrio da Administração Pública com a garantia duma administração: i) transparente – assegurando o pronto acesso a informações, salvo nos casos do sigilo ser justificável –; ii) sustentável – pressupondo a comprovada

⁵⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *op.cit.*, p.102.

⁶⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *op.cit.*, p.84.

⁶¹ FALZONE, Guido. *Il Doveri di Buona Amministrazione*. Milano: Giuffrè, 1953, p. 64.

⁶² Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a Responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

⁶³ FREITAS, Juarez. *Discricionariedade Administrativa e o Direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2007, p.20.

preponderância dos benefícios sociais, ambientais e econômicos sobre os custos diretos e indiretos, de forma a propiciar o bem-estar das gerações presentes sem impedir que as gerações futuras também o alcance –; iii) dialógica – com o colaborativo respeito ao contraditório e ao justo processo, proibindo as atuações protelatórias e medidas sem o oferecimento de tempo útil para manifestação do afetado –; iv) imparcial – disposta a promover discriminações inversas ou positivas e a proteger os vulneráveis –; v) proba – a qual acarreta a vedação de condutas éticas não universalizáveis, sem incorrer na confusão entre o legal e o moral –; vi) legalidade temperada – que opera pela ponderada aplicação empírica dos textos leais –; vii) preventiva – precavida e eficaz, alinhada ao monitoramento confiável da qualidade das regras.⁶⁴

Para FREITAS, tais garantias não excluem outras, sendo legítimas as escolhas públicas que resultarem: i) sistematicamente eficazes; ii) sustentáveis; iii) motivadas; iv) proporcionais; v) transparentes; vi) razoavelmente desviesadas; vii) incentivadoras da participação social, da moralidade pública e da devida responsabilização por ações e omissões.⁶⁵

2.5.2.4 Princípio da moralidade

O princípio da moralidade foi indicado no *caput* do art.37 da CF como um dos princípios fundamentais da atividade administrativa. Pela primeira vez, foi alçado no Direito brasileiro à princípio constitucional, sendo também mencionado no art.5º, inciso LXXIII, da CF, quando o legislador tratou da anulação dos atos lesivos à moralidade administrativa.

O princípio da moralidade constitui o pressuposto de validade de todo e qualquer ato da Administração Pública, relacionando-se, sobretudo, com a noção do que é considerado honesto e desonesto, e com o elemento ético da conduta administrativa. Sua violação implica violar o próprio Direito, sujeitando a conduta à invalidação.

Compreendem-se em seu âmbito os princípios de lealdade e boa-fé, de acordo com os quais a Administração Pública deve proceder com sinceridade, sendo-lhe proibido qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos.

⁶⁴ FREITAS, Juarez. Políticas públicas, avaliação de impactos e o Direito fundamental à boa administração. In: **Revista Sequência** n.70. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/seq/n70/0101-9562-seq-70-00115.pdf> Último acesso em 27 jun 2016.

⁶⁵ *Idem*

Nesse sentido, afirma HELY LOPES MEIRELLES: o administrador público não tem que decidir só entre o que é legal e ilegal, justo e injusto, conveniente e inconveniente, mas também sobre o honesto e desonesto, de modo que, além de obedecer à lei jurídica, deve obedecer à lei da ética da própria instituição, porque nem tudo o que é legal é honesto.⁶⁶

Afirma o jurista que “a moralidade do ato administrativo juntamente com a sua legalidade e finalidade, além da sua adequação aos demais princípios, constitui pressuposto de validade sem os quais toda atividade pública deve ser considerada ilegítima”.⁶⁷

Relevantes os ensinamentos de ANTÔNIO JOSÉ BRANDÃO: “a atividade dos administradores, além de traduzir a vontade de obter o máximo de eficiência administrativa, terá de corresponder à vontade constante de viver honestamente, de não prejudicar outrem e de dar a cada um o que lhe pertence”, o que corresponde às três normas de Ulpiano, dentre as quais está a norma *neminem laedere*.⁶⁸

Desse modo, é necessário que o agente público conheça as fronteiras do lícito e do ilícito, do justo e do injusto, da boa administração e da boa-fé. A Lei n.9.784/99 também consagra o princípio da moralidade administrativa, dizendo que significa “atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”, no art.2º, parágrafo único, inciso IV.⁶⁹

Portanto, o princípio da moralidade relaciona-se, de certa forma, não apenas com o princípio da legalidade, mas com todos os princípios do *caput* do art.37 da CF e com seus prolongamentos que constam na legislação infraconstitucional. Além do agente público ter o dever de respeitar a ordem jurídica, deverá fazê-lo com honestidade, boa-fé e probidade.⁷⁰

2.5.2.4.1 Princípio da boa-fé objetiva

O princípio da boa-fé objetiva começou a ser aplicado no Direito Administrativo antes da sua previsão no Direito positivo, que ocorreu pelo art.2º, parágrafo único, inciso IV, da Lei n.9784/99, determinando que no processo administrativo a Administração Pública deve atuar segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé. Além disso, estabeleceu

⁶⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *op.cit.*, p.92.

⁶⁷ *Idem*

⁶⁸ BRANDÃO, José Antonio. *Moralidade Administrativa*. RDA 25, p.454-467. Disponível para consulta em: [file:///C:/Users/Andr%C3%A9ia/Downloads/12140-26701-1-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Andr%C3%A9ia/Downloads/12140-26701-1-PB%20(1).pdf). Último acesso em 14 jul. 2016.

⁶⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *op.cit.*, p.94; COSTA, Judith Martins. *A boa-fé no Direito Privado*. 1.ed., 2.tir., São Paulo: RT, 2010, p.411.

⁷⁰ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e no Direito Tributário brasileiros*. 2008. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, p.07.

como dever do administrado perante a Administração “proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé”, conforme o art.4º, inciso II, do mesmo diploma normativo.⁷¹

A primeira observação a ser efetuada é no sentido de que, tal como na Itália, no Brasil, o legislador impôs que tanto a Administração Pública quanto o administrado devem se comportar segundo a boa-fé nas relações estabelecidas, de modo que existe reciprocidade no cumprimento desse dever jurídico, que está presente do lado da Administração e do lado do administrado, pois ambos devem agir com lealdade e com correção.⁷²

Conforme afirma MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, na Constituição, o princípio de boa-fé não está previsto expressamente, mas pode ser extraído pela interpretação de outros princípios, especialmente do princípio da moralidade administrativa, que deve ser compreendido como um valor que objetivamente exige da Administração Pública que atue com veracidade, honestidade e lealdade; e, da própria exigência de probidade administrativa que decorre de vários dispositivos constitucionais, tal como os arts.15, inciso V, 37, §4º, 85, inciso V e a Lei n.8.429, de 2 de junho de 1992, que regula a Improbidade Administrativa.⁷³

O princípio da proteção da confiança relaciona-se à boa-fé objetiva protegendo o administrado. Refere-se à confiança que o particular deposita na Administração Pública, confiando que a conduta do agente público esteja correta, conforme a lei e o Direito.

Conforme afirma FLÁVIO RUBINSTEIN, o princípio da boa-fé é uma criação do Direito Romano. Trata-se da denominada *bona fides* que trazia em seu bojo a expectativa de uma conduta objetiva, previsível e adequada aos parâmetros da sociedade romana, a qual se reportava aos ideais da *fides*, noção ética e moral.⁷⁴

Portanto, a *fides* consistiria em uma tentativa de objetivação do comportamento humano para possibilitar a previsibilidade das condutas individuais no âmbito das relações interpessoais, procurando adequar tais condutas aos padrões esperados de qualquer pessoa comum (*bonus paterfamilias*).⁷⁵

Segundo RUBINSTEIN, a objetivação do comportamento humano pressuporia a necessidade da manutenção da palavra dada e o respeito às garantias advindas dos vínculos

⁷¹ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **op.cit.**, p.88.

⁷² Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a Responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

⁷³ *Idem*

⁷⁴ RUBINSTEIN, Flávio. **op.cit.**, p.11.

⁷⁵ *Idem*

de poder, implicando a necessidade de adequação às condutas estabelecidas em normas jurídicas ou não.⁷⁶

Na atualidade, a boa-fé tem encontrado no campo jurídico uma diversidade de conceitos devido aos diversos contextos em que a expressão é empregada, pelo vínculo do instituto à ordem moral e pela evolução histórica peculiar que apresenta.⁷⁷

De acordo com JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, a boa-fé é uma norma que foi concebida na forma de uma cláusula geral, que possibilitou à jurisprudência a elaboração da regulamentação legal das relações jurídicas adaptável às circunstâncias da vida.^{78 79}

Segundo explica FLÁVIO RUBINSTEIN, a boa-fé objetiva estipula um modelo de comportamento esperado de um sujeito correto, leal e honesto, consoante o entendimento da sociedade, de acordo com o momento histórico e o contexto cultural. Portanto, existe um verdadeiro dever de retidão nas relações jurídicas. Além disso, a boa-fé é reconhecida como princípio geral de Direito, independente da consagração e tal valor em norma positivada.

Importante esclarecer que a boa-fé objetiva, enquanto norma de conduta, à qual todas as pessoas precisam se ajustar em suas relações, constitui um limite ao exercício dos direitos, o qual também se impõe pela proibição do abuso de direito.⁸⁰

Não há dúvida de que a boa-fé apresenta as particularidades que caracterizam os princípios jurídicos por regular situações indetermináveis e apresentar conteúdo na forma de *standards*, ou seja, um padrão de comportamento segundo critérios de retidão e de lisura, de modo que, no caso concreto, devem ser considerados e sopesados os interesses e os valores presentes, aplicando-se com base na ponderação do conteúdo em cada situação específica.

⁷⁶ *Idem*

⁷⁷ RUBINSTEIN, Flávio. *op.cit.*, p.21.

⁷⁸ Os critérios inerentes à boa-fé objetiva são essencialmente variáveis, seja sobre a base das diferentes valorações subjetivas presentes na sociedade em relação à conduta de retidão, seja em função das mutações do caso concreto, quando um comportamento se coloca em cenários completamente diversos. ALVES, José Carlos Moreira. A boa-fé objetiva no sistema contratual brasileiro. In: **Roma e America: Diritto Romano Comune**, n.7, 1999, p.193; DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TORRES, Heleno Taveira. (Coord.) **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p.267 e 269; RUBINSTEIN, Flávio. *op.cit.*, p.23.

⁷⁹ Com a edição de conceitos abertos como o da boa-fé, a ordem jurídica atribui ao juiz a tarefa de adequar a aplicação judicial às modificações sociais, uma vez que os limites dos fatos previstos pelas aludidas cláusulas gerais são fugidios, móveis, de nenhum modo fixos". SILVA, Clóvis Couto e. O princípio da boa-fé no Direito brasileiro e Português. In: FRADERA, Vera Maria Jacob de (Org.). **O Direito Privado na Visão de Clóvis do Couto e Silva** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p.39.

⁸⁰ *Ibidem*, p.27.

Afirma RUBINSTEIN que os valores inerentes ao princípio de boa-fé são os de honestidade, probidade, confiança mútua, lealdade e fidelidade, os quais permitem que sejam observados outros valores genéricos como segurança jurídica e coesão social, que derivam da *fides*, tal como anteriormente afirmado.⁸¹

O princípio de boa-fé objetiva está atualmente positivado no Direito brasileiro como norma geradora dum dever de retidão nas relações jurídicas; e, ao assumir a estrutura de um princípio, prescreve aplicações genéricas, atuando como um parâmetro interpretativo, dependente da ponderação de valores e interesses, relacionando-se de forma intrínseca à interpretação das relações jurídicas e ao interesse social de segurança nessas relações.⁸²

A noção de Estado de Direito compreende a proteção da boa-fé e da confiança que os administrados têm na ação do Estado no que concerne à correção e à conformidade da sua conduta em relação às leis.^{83 84}

A Administração Pública não se sujeita apenas ao princípio da legalidade, mas também ao restante do ordenamento jurídico, ou seja, aos princípios gerais de direito, dentre os quais pode ser destacado o princípio de boa-fé objetiva que é considerado essencial para que se alcance a paz e a segurança nas relações jurídicas.⁸⁵

Essa também é a conclusão de MISABEL ABREU MACHADO DERZI, quando afirma que a aplicação do princípio da boa-fé objetiva ao Direito Público é compatível com a própria legalidade e, conseqüentemente, com o Estado de Direito. Logo, as peculiaridades do Direito Público não bastam para afastar a aplicação do princípio de boa-fé objetiva às atividades estatais.⁸⁶

⁸¹ *Idem*

⁸² Atualmente, no ordenamento jurídico brasileiro, as bases jurídicas do princípio de boa-fé são: o Código de Defesa do Consumidor que prestigiou tal norma em diversos de seus dispositivos (arts.4º, inciso II, 30, 46, 48 e 51, incisos I a XVI), no Código Civil nos arts.113, 187, 422 e 765, em que, segundo o dispositivo, exerce função interpretativa, de controle dos limites do exercício de um direito ou traduz a exigência genérica de conduta de boa-fé objetiva pelas partes nas relações jurídicas. *Ibidem*, p.38.

⁸³ *Idem*

⁸⁴ COSTA, Judith Martins. **A Boa-fé no Direito Privado: sistema e tópica no processo obrigacional**. São Paulo: RT, 1999, p.437; RUBINSTEIN, Flávio. *op.cit.*, p.41.

⁸⁵ MERUSI, Fabio. Buona fede e diritto pubblico. In: **Princípio di Bona Fede**. Milano: Giuffrè, 1985, p.78; GRECO, Marco Aurelio. Notas sobre o princípio da moralidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p.387; RUBINSTEIN, Flávio. *op.cit.*, p.48.

⁸⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade das decisões judiciais e suas conseqüências. In: PIRES, Adilson Rodrigues.; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.989; RUBINSTEIN, Flávio. *op.cit.*, p.49.

De acordo com GERALDO ATALIBA e AIRES F. BARRETO, o poder público não pode surpreender os administrados, preparar-lhes armadilhas ou atuar deslealmente, tampouco em desconformidade com a confiança que deve pautar as condutas do Estado.⁸⁷

A boa-fé objetiva é recíproca, ou seja, nas relações entre o Estado e o particular ambos devem atuar conforme os valores de lealdade, honestidade, probidade e moralidade; e, deve estar presente desde o momento em que a relação jurídica é constituída, abrangendo o desenvolvimento e a sua extinção.⁸⁸

A atuação do agente público desprovida de boa-fé pode levar à invalidação dos atos praticados e ao dever de ressarcir os danos causados ao contribuinte, pois a infração do referido princípio configura a ilicitude da conduta e a injustiça do dano.⁸⁹

2.5.2.5 Princípio da Razoabilidade

O princípio da razoabilidade prescreve que, ao elaborar a lei, bem como aplicá-la, sejam respeitados os critérios aceitáveis do ponto de vista racional, considerando o senso normal das pessoas equilibradas e o que ocorre ordinariamente.

Por isso, serão ilegítimos, portanto, passíveis de invalidação, pois considerados discrepantes com a finalidade da lei, os atos desarrazoados ou praticados desconsiderando as situações que normalmente seriam atendidas por aqueles que tivessem atributos normais de prudência e sensatez.

Segundo afirma LUCIA VALLE FIGUEIREDO: “a razoabilidade vai se atrelar à congruência lógica entre as situações postas e as decisões administrativas. Vai se atrelar às necessidades da coletividade, à legitimidade, à economicidade e à eficiência”. Logo, traduz a relação de congruência lógica entre o fato (motivo) e a atuação concreta da Administração Pública.⁹⁰

Para MARIA RITA FERRAGUT, tal princípio não pode ser comprometido no interesse de aumentar a arrecadação ou de buscar qualquer forma de eficácia jurídica da lei

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ICM – Utilização de Crédito Transferido; Boa-fé do favorecido; exigência de imposto descabida. In: **Revista de Direito Tributário**, n.43, 1988, p.125.

⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. **op.cit.**, p.273; RUBINSTEIN, Flávio. **op.cit.**, p.273.

⁸⁹ MITA, Enrico de. **Interesse fiscale e tutela del contribuente – le garanzie costituzionali**. 3.ed. Milano: Giuffrè, 1995, p.191.

⁹⁰ FIGUEIREDO, Lucia Valle. **op.cit.**, p.50.

tributária, já que isso demonstraria grande inversão nas funções públicas, que passariam a priorizar pretensos interesses públicos em prejuízos dos interesses individuais.⁹¹

De acordo com CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, o princípio da razoabilidade fundamenta-se nos mesmos preceitos que arrimam constitucionalmente os princípios de legalidade (arts.5º, inciso II, 37 e 84 da CF) e de finalidade (os mesmos mais o art.5º, inciso LXIX da CF).⁹²

2.5.2.6 Princípio da proporcionalidade

Traz a ideia de que as competências administrativas apenas podem ser exercidas validamente na extensão e na intensidade correspondentes ao que for realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público, à qual estão atreladas.

Explica CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO: “os atos cujos conteúdos ultrapassam o necessário para alcançar o objetivo que justifica o uso da competência ficam maculados de ilegitimidade porquanto desbordam do âmbito da competência; ou seja, superam os limites que naquele caso lhes corresponderiam”.⁹³

Determina que ninguém seja obrigado a suportar restrições em sua liberdade ou propriedade que não sejam indispensáveis à satisfação do interesse público, as quais devem ser razoáveis e proporcionais, considerando o benefício a ser atingido.

Conforme será esclarecido no Capítulo 3 ao tratar da responsabilidade do Estado resultante de conduta lícita, há desproporcionalidade quando as medidas adotadas pela Fazenda Pública são de intensidade ou extensão excessivas, como a penhora do maquinário da empresa que é necessário para o desempenho das atividades empresariais e do imóvel em que estão instaladas as atividades industriais, se houver outros meios eficazes para a garantia do juízo que não impedem o exercício da atividade econômica do devedor, a qual lhe possibilita auferir recursos para pagar a própria dívida tributária.

Esclarece JUAREZ DE FREITAS que as desproporções verificadas nos atos da Administração Pública, para mais ou para menos, constituem violações antijurídicas, razão pela qual, nos casos em que o legislador dá espaço para uma atuação discricionária, essa só será considerada legítima se buscar como finalidade principal promover o “bem de todos”,

⁹¹ FERRAGUT, Maria Rita. **op.cit.**, p.177.

⁹² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **op.cit.**, p.111.

⁹³ *Ibidem*, p.113.

no que se insere, inclusive, a preservação da esfera jurídica do privado para que se mantenha o necessário equilíbrio entre o Estado e o cidadão, bem como dos cidadãos entre si.⁹⁴

Para FREITAS “o princípio da proporcionalidade não estatui simples adequação meio-fim. Para ser preciso, a ofensa à proporcionalidade ocorre, não raro, quando, na presença de valores legítimos a sopesar, o agente confere prioridade errônea a um deles, em detrimento imotivado de outro”.⁹⁵

⁹⁴ FREITAS, Juarez. **Direito fundamental à boa administração pública**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014

⁹⁵ *Ibidem*, p.86.

CAPÍTULO 3 – RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR DANO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

3.1 Percurso evolutivo: da irresponsabilidade à responsabilidade objetiva do Estado

Como em tantas outras matérias, o Direito brasileiro sofreu influência do sistema europeu-continental no que tange ao tema da responsabilidade do Estado, principalmente do Direito Administrativo francês. Inicialmente, imperou a teoria da irresponsabilidade, depois passou para a responsabilidade subjetiva e, em seguida, para a responsabilidade objetiva.¹

Na atualidade, aplica-se a teoria da responsabilidade objetiva, que independe da demonstração da culpa, mas a teoria subjetiva ainda é utilizada em algumas situações, quais sejam: se dano resultar de condutas omissivas da Administração Pública bem como em ação de regresso movida pelo Estado em face do agente público que agiu com dolo ou culpa.²

Sobre a evolução da responsabilidade do Estado, a primeira fase que se identifica é a da irresponsabilidade estatal, que surgiu no Antigo Regime, mas perdurou por um período sob o regime democrático. Para essa teoria, cujo alicerce está na noção de soberania, o Estado era incapaz de fazer mal. Não se admitia a reparação de danos nem a constituição de direitos contra o Estado, que estava imbuído da prerrogativa de ampla e irrestrita imunidade.³

Para FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA, a soberania que, no plano internacional, acarreta a igualdade entre os Estados, é invocada, no plano interno, como fonte da essencial desigualdade entre o Estado e os indivíduos devido à superioridade daquele em relação a estes. Dessa maneira, a soberania não apenas impedia, na prática, que um indivíduo se contrastasse com o Estado, requerendo o ressarcimento que normalmente poderia pedir a outro indivíduo, mas, impedia, em tese, que o próprio Estado errasse.⁴

Afirma-se que, no primeiro período do Estado Moderno, prevaleceu a teoria da irresponsabilidade baseada nos princípios *the king can do no wrong* ou *le roi ne peut mal faire* (o rei não pode errar) e *quod principi placuit habet legis vigorem* (o que agrada ao

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Responsabilidade Civil do Estado. In: **Responsabilidade Civil contemporânea: em homenagem a Silvio de Salvo Venosa**. São Paulo: Atlas, 2011, p.393.

² CAHALI, Yussef Said. **Responsabilidade civil do Estado**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.18-19.

³ BARCELLAR FILHO, Romeu Felipe. Responsabilidade civil da Administração Pública – Aspectos relevantes. A Constituição Federal de 1988. A questão da omissão. Uma visão a partir da doutrina e da jurisprudência brasileiras. In: FREITAS, Juarez. **Responsabilidade civil**. São Paulo: Malheiros, 2006, p.02.

⁴ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **op.cit.**, p.273.

príncipe tem força de lei). Para MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, esse sistema foi aceito pelos particulares, pois, no período do liberalismo, o Estado atuava muito pouco, logo, na prática, não causava danos a ninguém.⁵

Na França, a teoria da irresponsabilidade do Estado conviveu com os princípios da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, pois só se encerrou no Direito francês no fim do séc. XIX com a conciliação entre os princípios do liberalismo político, que reconhecia a possibilidade de o Estado errar, e a ideia solidarista, que demandava a repartição equitativa dos encargos e riscos sociais.⁶

Apesar de alguns doutrinadores negarem que a teoria da irresponsabilidade já foi aplicada no Brasil, não é o que se depreende da leitura das Constituições brasileiras de 1824 e 1891, as quais prescreveram somente a responsabilidade do funcionário em decorrência de abuso ou omissão no exercício das funções públicas. Entretanto, há quem afirme a existência de leis ordinárias assinalando a responsabilidade solidária do Estado com o agente causador do dano em tal período.⁷

Com o decorrer do tempo e a eclosão do Estado de Direito, suprimiu-se a teoria da irresponsabilidade do Estado, pois, com os avanços na concepção estatal, houve um aperfeiçoamento do sistema jurídico que passou a ser organizado com a consciência de que, por se submeter ao império da lei, o Estado possui direitos e deveres nos mesmos moldes das demais pessoas jurídicas, razão pela qual tem o dever de ressarcir os danos causados no exercício das atividades destinadas a cumprir os interesses públicos.

A responsabilidade do Estado passou a ser considerada um poderoso instrumento para a recomposição de prejuízos e para restabelecer a situação do prejudicado ao *status quo ante*, caracterizando-se, portanto, como uma das faces da legalidade.⁸

Contudo, apesar de não encontrar respaldo na concepção moderna, há resquícios da irresponsabilidade do Estado em alguns países. Isso se confirma na investigação efetuada sobre a evolução da responsabilidade do Estado na Itália, pois afirmou-se expressamente que

⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.395.

⁶ DARCY, Gilles; PAILLET, Michel. Le responsabilité administrative. In: AUBY, Jean-Marie (Org.) **Droit public**. Paris: Economica, 1985, p.466.

⁷ MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo. Problemas de responsabilidade civil do Estado. In: FREITAS, Juarez (Coord). **Responsabilidade Civil do Estado**. São Paulo: Malheiros, 2006, p.43.

⁸ *Idem*

só com o acórdão n.500, de 22 de julho de 1999, foi definitivamente superada a ideia de que a Administração Pública é um ente infalível e incapaz de errar.

Até que sobreviesse essa decisão, não se admitia de forma plena a existência de atos administrativos praticados com a violação aos princípios de boa-fé, de imparcialidade e de correção, o que demonstra um fragmento da teoria da irresponsabilidade. Sobre o tema, é famosa a declaração de MARIO NIGRO: *l'amministrazione può sbagliare, e tanto più lo si riconosce in quanto essa sbaglia molto spesso.*^{9 10}

Embora haja quem afirme no Brasil que o art.28 da Constituição italiana também seja um indício da aplicação da teoria da irresponsabilidade por consagrar a responsabilidade direta do funcionário e subsidiária do Estado, tal afirmação não procede, por ser pacífico na doutrina e na jurisprudência italiana a adoção da teoria orgânica, segundo a qual as atividades realizadas pelo agente são diretamente imputadas ao Estado, ou seja, o ato praticado por ele é considerado um ato do próprio ente.^{11 12}

Verifica-se que depois da entrada em vigor da Constituição, o legislador italiano tratou da responsabilidade reservando um inteiro artigo no texto único dos empregados civis do Estado. Trata-se do art.22 do DPR n.3, de 10 de janeiro de 1957:

“l'impiegato, che nell'esercizio delle attribuzioni ad esso conferite dalle leggi o dai regolamenti, cagioni ad altro un danno ingiusto ai sensi dell'articolo 23 è personalmente obbligato a risarcirlo. L'azione di risarcimento nei suoi confronti può essere esercitata congiuntamente con l'azione diretta nei confronti dell'amministrazione qualora, in base alle norme ed ai principi vigenti dell'ordinamento giuridico, sussista anche la responsabilità dello Stato”.

Segundo o entendimento jurisprudencial, a responsabilidade do Estado por dano resultante da atividade pública, na Itália, é direta e solidária, e não subsidiária, como afirmam alguns doutrinadores no Brasil. Não era considerada plena até que fosse publicado o D.lgs. n.80/98 e proferido o acórdão n.500/99, pois, em razão de uma lacuna da lei, o ressarcimento

⁹ NIGRO, Mario. La responsabilità per lesione di interessi legittimi. In: **Il foro amministrativo**, fasc.9-10, pt.1, 1982, p.1672.

¹⁰ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália – 3.1 – A relevância do D.lgs.80/98 para o reconhecimento do dever do Estado de ressarcir danos em matéria tributária.

¹¹ CASSETTA, Elio. **Manuale di Diritto Amministrativo**. 6. ed. Milano: Giuffrè Editore, 2014, p.297.

¹² ITÁLIA. Constituição italiana de 1948. Art.28: “i funzionari ed i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili ed amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato ed agli enti pubblici”. Em português: “Os funcionários e agentes do Estado e das pessoas coletivas de direito público são diretamente responsáveis, de harmonia com as leis penais, civis e administrativas, pelos atos praticados em violação aos direitos de outrem. Nestes casos, a responsabilidade civil estende-se ao Estado e às pessoas coletivas de direito público”. (tradução da autora)

dos danos não abrangia as matérias de competência exclusiva da jurisdição administrativa e a violação do interesse legítimo, mas tão somente a lesão de direitos subjetivos.

3.1.1 Evolução histórica da responsabilidade do Estado no Brasil

No Brasil, vigorou a teoria da irresponsabilidade do Estado nas Constituições de 1824 e 1891, apesar de estar prescrita a responsabilidade pessoal dos funcionários públicos pelos abusos e omissões em que incorressem no exercício de seus cargos e pela indulgência ou negligência em não responsabilizar efetivamente seus subalternos. Em relação ao diploma de 1824, essa responsabilidade da pessoa física não se aplicava ao Imperador.¹³

Os administrativistas que defendem a aplicação da teoria da irresponsabilidade no Brasil durante a vigência dos referidos diplomas, tal como MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, afirmam que a responsabilidade do Estado era uma questão polêmica em razão da inexistência de uma disposição expressa para tratar do tema no Direito positivo brasileiro, já que havia apenas a previsão da responsabilidade do funcionário público. Logo, a discussão estava numa fase anterior, qual seja: saber se era possível, ou não, imputar a responsabilidade pecuniária ao Estado pelos atos praticados por seus agentes.¹⁴

Esclarece FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA que três teorias eram defendidas: i) a completa irresponsabilidade do Estado pelos atos dos seus funcionários sob o argumento de que o Estado não poderia agir com dolo ou culpa bem como que o pagamento de indenizações poderiam colocar em risco o erário, prejudicando a sociedade; ii) a divisão da atuação do Estado em atos de império, que não ensejariam responsabilidade estatal, e atos de gestão, pelos quais seria responsável; e, iii) a responsabilidade subjetiva do Estado que surgiria sempre em decorrência da conduta culposa praticada por seu funcionário. A terceira teoria contava com a simpatia da maior parte dos doutrinadores.¹⁵

Com o art.15 do Código Civil de 1916, admitiu-se expressamente a possibilidade de o Estado ser responsabilizado pelo ressarcimento dos danos resultantes da função pública com base na teoria da responsabilidade subjetiva das pessoas jurídicas de direito público, já que se incluiu no corpo do dispositivo a expressão “procedendo de modo contrário ao direito

¹³ Trata-se do art.82 da Constituição de 1891 e do art.179, inciso XXIX, da Constituição de 1824.

¹⁴ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. Controle da Administração Pública e Responsabilidade do Estado. **op.cit.**, p.315.

¹⁵ *Idem.*

ou faltando a dever prescrito em lei”. Noutros termos, a culpa tornou-se o requisito essencial para a reparação de danos, inclusive em relação ao Estado.¹⁶

Surgiu a noção de que o Estado deveria responder com base no Direito Privado, ou seja, do mesmo modo que o patrão respondia pelos danos causados por seus empregados, exigindo-se a identificação da culpa do funcionário público. Conforme esclarece CARLOS EDISON DO RÊGO MONTEIRO FILHO, tal atitude foi considerado um passo na evolução da responsabilidade estatal, embora dentro do campo da teoria subjetiva.¹⁷

Algum tempo depois, a Constituição de 1934 prevê a responsabilidade solidária entre o funcionário e o Estado pelos danos decorrentes de negligência, omissão e abuso no exercício de cargos públicos, sendo essa regra mantida pelo art.158 da Constituição de 1937. Verifica-se que, em tal período, foram aplicadas duas regras: a responsabilidade solidária e a responsabilidade subjetiva relacionada à ideia da culpa do funcionário público.

Segundo FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA, no tempo em que a Constituição se omitiu em relação à imputação da responsabilidade ao Estado, o art.15 do CC/16 não era considerado inconstitucional, mas, a partir da Constituição de 1946, deixou de ser aplicado, pois não se coadunava com o diploma constitucional que não adotava a culpa como pressuposto da responsabilidade estatal.¹⁸

Com a Constituição de 1946, passou a ser aplicada no Direito brasileiro a teoria da responsabilidade objetiva, cujos elementos essenciais são o dano e o nexos de causalidade. Trata-se do art.194 que previa: “as pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis pelos danos que os seus funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiros”.

A culpa foi mencionada só no parágrafo único na hipótese de ação regressiva do Estado contra o funcionário, isto é, não como requisito de imputação do dever de ressarcir o dano, nos seguintes termos: “caber-lhes-á ação regressiva contra os funcionários causadores do dano, quando tiver havido culpa destes”.

Segundo esclarece JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO, “na verdade, a Constituição contemplava dois preceitos na mesma norma, um relativo à responsabilidade

¹⁶ BRASIL. Código Civil de 1916. Art.15: “As pessoas jurídicas de direito público são civilmente responsáveis por atos de seus representantes que nessa qualidade causem danos a terceiros, procedendo de modo contrário ao direito ou faltando a dever prescrito por lei, salvo direito regressivo contra os causadores do dano”.

¹⁷ MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo. **op.cit.**, p.43.

¹⁸ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **op.cit.**, p.303.

do Estado, calcada na teoria objetiva, e outro atinente à responsabilidade do funcionário, esta fundada na teoria subjetiva, exigindo-se, nesse caso, a comprovação da culpa”.¹⁹

De forma semelhante, embora com o acréscimo de pequenos detalhes, manteve-se o regime objetivo da responsabilidade do Estado nas Constituições brasileiras de 1967 e 1988 – respectivamente, nos arts.105 e 107, sob a EC 1/1969, e no art.37, §6º.

A Constituição Federal de 1988 preservou a mesma base normativa anterior por meio do art.37, §6º que dispõe: “as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurando o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

Ao usar o termo “agente” em vez de “funcionário”, que denota uma abrangência maior, o legislador constituinte contemplou todas as categorias possíveis: agentes políticos, agentes administrativos e particulares em colaboração com a Administração Pública.²⁰

Dois fundamentos costumam ser apontados para a aplicação da responsabilidade objetiva ao Estado, quais sejam: i) se a Administração Pública criou um risco de causar danos com o exercício de atividades em proveito de todos, deve promover a reparação caso o dano se concretize; e, ii) a necessidade de repartir os encargos públicos de modo igual, pois, além dos benefícios da atuação estatal, os danos sofridos por uns ou alguns membros da sociedade devem ser repartidos por todos. Trata-se do princípio da justiça distributiva, segundo o qual os ônus da produção de uma utilidade coletiva devem ser proporcionalmente distribuídos, não podendo gravar apenas um ou alguns dos membros da sociedade.

Sobre o assunto, afirma MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO:

“Quando uma pessoa sofre um ônus maior do que o suportado pelos demais membros da coletividade, rompe-se um equilíbrio que necessariamente deve haver entre os encargos sociais, devendo o mesmo ser restabelecido por meio de indenização devida pelo Estado ao prejudicado, mediante a utilização de recursos do erário”.²¹

Logo, a teoria da responsabilidade objetiva, que se satisfaz com a prova do dano e o nexo de causalidade, visto que são os dois únicos pressupostos necessários para imputar

¹⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Responsabilidade civil das pessoas de direito privado prestadoras de serviços públicos. In: FREITAS, Juarez (Coord.) **Responsabilidade Civil**. São Paulo: Malheiros, 2006, p.141.

²⁰ MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo. **op.cit.**, p.47.

²¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **op.cit.**, p.398.

ao Estado o dever de ressarcir os danos decorrentes do exercício das atividades públicas, está alicerçada no princípio da igualdade dos ônus e encargos sociais. Significa dizer que devem ser divididos, por todos, os prejuízos causados pelo Estado do mesmo modo que, por todos, são repartidos os benefícios que o Estado proporciona. Esse princípio também é denominado isonomia ou solidariedade social.

Sobre o tema, as afirmações de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO:

“Mantém-se na Constituição vigente a solução adotada na Lei Magna de 1946 (art.194), a responsabilidade objetiva do Estado por danos causados no exercício de função pública a particulares. Em face de tal princípio, quem sofreu o dano, para haver do Estado a reparação desse dano, apenas deve provar ter sido ele causado no exercício da função pública. A reparação prescinde de prova de culpa ou dolo por parte do causador, depende exclusivamente de estar no exercício de função pública”.

Esclarece FERREIRA FILHO que o legislador visou repartir de modo equitativo os encargos sociais, já que o custo da atividade pública, no qual se inclui o dano causado a particulares, deve ser repartido por todos. Dessa forma, se a vítima do dano arcasse com ele sozinha ou tivesse de comprovar a culpa ou dolo para obter o ressarcimento, suportaria mais do que sua parte como integrante da comunidade.²²

3.2 Diversidade terminológica da responsabilidade do Estado

Tal como acontece na Itália, no Brasil, também não existe unanimidade entre os doutrinadores sobre a terminologia utilizada para tratar da responsabilidade estatal. Há uma multiplicidade de rótulos, sendo a expressão “responsabilidade civil do Estado” a forma mais corrente na doutrina, apesar de não ser a primeira opção entre aqueles que estudam o tema.²³

Isso porque há diversos doutrinadores que optam pelas seguintes terminologias: i) “responsabilidade extracontratual do Estado”, ii) “responsabilidade patrimonial do Estado; iii) responsabilidade patrimonial extracontratual do Estado”; iv) o Estado e a obrigação de indenizar; e, como adotado nesta tese, simplesmente, v) “responsabilidade do Estado”.^{24 25}

²² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira: artigos 46 a 129**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1977, v.2, p.184.

²³ A expressão “responsabilidade civil do Estado” é empregada por Odete Medauar; Romeu Felipe Bacellar Filho, Edmir Netto de Araújo, Marçal Justen Filho, José dos Santos Carvalho Filho, Yussef Said Cahali e Fernando Dias Menezes de Almeida.

²⁴ Nesse elenco de doutrinadores estão: Maria Sylvia di Pietro, Celso Antonio Bandeira de Mello, Silvio Luís Ferreira da Rocha, Diogo de Figueiredo Moreira Neto, José Cretella Júnior e Maurício Zockun.

²⁵ MEDAUAR, Odete. **op.cit.**, p.375.

Ressalte-se que não se pretende discutir qual seria a terminologia mais adequada entre as possíveis, pois os estudos demonstram que todas as formas mencionadas podem ser consideradas corretas, distinguindo-se uma das outras por serem, ou não, mais detalhadas.

Pretende-se apenas informar sobre a existência de nomenclaturas diversas para a indicação do mesmo tema jurídico com o propósito de facilitar a compreensão dos leitores e a classificação das monografias. Dito de outro modo, somente para que se saiba que, apesar da terminologia diversa, determinados estudos se referem ao mesmo assunto.²⁶

Sobre a importância da escolha da nomenclatura em relação à responsabilidade, esclarece ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO que há preferência entre os doutrinadores pelo uso dos qualificativos “extracontratual” e “patrimonial” para evidenciar a exclusão, do âmbito da investigação, da responsabilidade relacionada ao descumprimento de obrigações contratuais, associando-a ao ressarcimento de danos.²⁷

Optou-se pela não inclusão da palavra “extracontratual” no título desta tese, pois, conforme já mencionado, o termo é utilizado para apartar a responsabilidade do Estado fora do domínio das relações contratuais, restringindo a aplicação do instituto; e, é fácil constatar que, nas relações tributárias, não se coloca em pauta a existência de um possível vínculo de natureza contratual entre o Estado e o contribuinte, de modo que não teria sentido evidenciar a exclusão dessa espécie de responsabilidade do âmbito desta pesquisa.²⁸

Esclarecendo melhor: era desnecessário utilizar a expressão “extracontratual” no título desta tese para destacar que o estudo não englobava a responsabilidade contratual dada a impossibilidade de aplicá-la às relações tributárias, pois a imposição de tributo não implica um contrato entre o Fisco e o contribuinte, mas resulta simplesmente numa obrigação *ex lege* dirigida à obtenção de recursos financeiros de forma coativa para saldar as despesas públicas em favor do interesse coletivo.

²⁶ A responsabilidade do Estado é também chamada de responsabilidade da Administração Pública, porém, Maria Sylvania Zanella di Pietro critica esta última forma de expressão, afirmando que a Administração Pública não tem personalidade jurídica, não é titular de direitos e obrigações na ordem civil. A capacidade é do Estado e das pessoas jurídicas públicas ou privadas que o representam no exercício de suas atribuições estatais. E a responsabilidade é sempre civil, isto é, de ordem pecuniária. DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.703.

²⁷ BARCELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Direito administrativo e o novo Código Civil**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p.194.

²⁸ A responsabilidade do Estado pelas obrigações contratuais está disciplinada na Lei n.8666, de 21 de junho de 1993, que se aplica apenas às pessoas que celebrem contratos com o Estado. DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Responsabilidade Civil do Estado. In: **Responsabilidade Civil contemporânea: em homenagem a Silvio de Salvo Venosa**. São Paulo: Atlas, 2011, p.393.

Também não foi inserida a palavra “civil”, pois, no título, consta o termo “dano” indicando que se trata de pesquisa relacionada à incidência da sanção civil de ressarcimento, desvinculando-a, portanto, da responsabilidade penal, administrativa e tributária.

3.3 Noções gerais do sistema brasileiro de responsabilidade civil

Apesar da responsabilidade do Estado regular-se por princípios compatíveis com as peculiaridades da posição jurídica estatal e estar prescrita no art.37, §6º da CF, trata-se de um tema inserido no domínio da responsabilidade civil, especificamente da responsabilidade extracontratual ou *aquiliana* regulada nos arts.186, 187 e 927 do CC.

O traço distintivo da responsabilidade aplicada ao Estado refere-se à qualificação de seus sujeitos, já que a conduta causadora do dano é praticada por agente vinculado a órgão público ou a pessoa jurídica de direito público ou privado instituída pelos entes da Federação para exercer atividade descentralizada; bem como, à natureza das atividades desenvolvidas, cujo propósito é a concretização de interesses públicos.

Logo, uma breve incursão nos aspectos mais relevantes da responsabilidade civil como parte da metodologia da tese facilitará a compreensão e a identificação da abrangência da responsabilidade do Estado, especialmente em relação ao exercício da função fiscal.

A responsabilidade civil é um instituto jurídico essencial para o Direito, além de ser um dos temas mais palpitantes e problemáticos da atualidade jurídica em diversos países, dada a sua visível expansão que resulta do surpreendente avanço tecnológico desafiado pela sociedade nos últimos tempos e da busca por justiça social na construção de uma sociedade solidária.

Entrou no séc. XXI com várias alterações e alcançará um *status* jamais alcançado por qualquer outro instituto do Direito, sobretudo em razão do significativo desenvolvimento dos direitos da personalidade que contribuiu para transformá-la em um dos mais importantes mecanismos de proteção concreta da dignidade da pessoa humana.²⁹

Além de possuir função sancionatória, destina-se à recomposição do equilíbrio patrimonial e moral violados, visto que o dano não reparado constitui um fator de inquietação

²⁹ Segundo Louis Josserand, não houve uma evolução, mas sim uma verdadeira revolução: “tão rápido, tão fulminante foi o momento que levou a teoria da responsabilidade civil a novos destinos”. Afirmou o jurista: “a verdade de ontem não é mais a de hoje, que deverá, por sua vez, ceder o lugar à de amanhã”. JOSSERAND, Louis. Evolução da responsabilidade civil. Trad. Raul Lima. In: **Revista Forense**, 1986, p.548.

social. Desse modo, os ordenamentos jurídicos contemporâneos buscam expandi-la para que cada vez menos restem danos irressarcidos.³⁰

Embora sua abordagem seja efetuada mediante disciplinas jurídicas específicas como Direito Constitucional, Administrativo e Civil, a responsabilidade civil é considerada uma categoria fundamental da Teoria Geral do Direito. Ocupa amplo espaço na literatura jurídica em razão de sua relevância social, que pode ser constatada sobretudo pelo expressivo número de sentenças diariamente proferidas pelo Poder Judiciário a respeito do tema.

3.3.1 Responsabilidade civil subjetiva e objetiva

Houve um tempo em que o sistema brasileiro de responsabilidade civil era muito mais simples do que é atualmente, já que se resumia na cláusula geral estabelecida no art.159 do CC/16 que prescrevia a responsabilidade subjetiva, a qual exigia a comprovação da culpa (*lato sensu*) do sujeito que realizou a conduta causadora do dano. Essa teoria foi considerada a grande vedete da responsabilidade civil, pois ainda eram raros os casos de responsabilidade objetiva.³¹

No entanto, aos poucos, a culpa deixou de ter a mesma importância, pois tornou-se insuficiente, perdendo cada vez mais espaço na responsabilidade civil, sobretudo porque a responsabilidade objetiva passou a ser considerada uma exigência social e de justiça.

A Constituição Federal de 1988 deu um relevante passo para o desenvolvimento da responsabilidade civil ao pacificar a questão do ressarcimento por danos morais no art.5º, incisos V e X e ao estender a responsabilidade objetiva do Estado para todos os prestadores de serviços públicos, conforme disposto no art.37, §6º.

Ademais, regulou diversas espécies de responsabilidade: i) responsabilidade por ato judicial (art.5º, LXXV); ii) responsabilidade por dano nuclear (art.21, XXIII, “c”); iii) responsabilidade por danos ao meio ambiente (art.225, §3º), conferindo ao instituto jurídico maior *status* constitucional.³²

³⁰ VENOSA, Silvio de Salvo. **Código Civil interpretado**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.939

³¹ Apesar desse sistema ter funcionado durante milênios, desde a época da *Lex Aquilia* do Direito Romano, foi considerado insuficiente até mesmo antes da entrada em vigor do Código Civil de 1916, pois, em 1912, com a Lei das Estradas de Ferro (Decreto n.2.681, de 07 de dezembro de 1912), instituiu-se outro sistema diferente que seria aplicado para as situações em que não fosse eficiente a preponderância da culpa.

CAVALIERI FILHO, Sergio. **op.cit.**, p.02.

³² BEGALLI, Paulo Antonio. **Responsabilidade civil dos pais por atos dos filhos menores: de acordo com o novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.2.

Na década de 1990, com o Código de Defesa do Consumidor, houve um novo e relevante impacto na responsabilidade civil que fortaleceu ainda mais a importância da teoria da responsabilidade objetiva para o ordenamento jurídico brasileiro, o qual ensejou a enorme redução do campo de incidência do art.159 do CC/16, pois praticamente todas as operações do mundo negocial passaram a envolver a legislação consumerista.

O Código Civil de 2002 também proporcionou algumas mudanças em relação à responsabilidade civil por ser uma codificação essencialmente aberta, com conceitos legais indeterminados e cláusulas gerais, que permite construir a norma do caso concreto de forma mais clara, a partir do contexto valorativo em que é aplicada.³³

A responsabilidade civil, em geral, e a responsabilidade do Estado, em particular, caracterizam-se pela atipicidade, já que o legislador não positivou de maneira pormenorizada as situações em que é possível desencadeá-las aumentando o espaço de atuação do intérprete.

O dano tornou-se o pressuposto fundamental elegido pelo Direito para deflagrar a responsabilidade civil em grande parte das situações, segundo o parágrafo único do art.927 do CC que impõe a responsabilidade objetiva nas hipóteses estipuladas em lei, tal como se dá com a responsabilidade do Estado regulada no art.37, §6º da CF, ou nos casos em que a atividade desenvolvida pelo autor do dano implicar riscos para os direitos de outrem, pois o foco da responsabilidade civil deixou de recair exclusivamente sobre a valoração da conduta do autor do dano, passando a abranger também os prejuízos sofridos pela vítima.

Em síntese: a responsabilidade civil é formada por normas descritoras de conduta ilícita e normas que abstraem qualquer valoração de conduta. No primeiro caso, que se refere à responsabilidade subjetiva, só há dever de ressarcir se a conduta for dolosa ou culposa. No segundo, da responsabilidade objetiva, tais elementos são irrelevantes, pois basta a prova do dano e do nexo de causalidade entre o dano e a conduta, a qual poderá ser ilícita ou lícita.

3.3.1.1 A teoria subjetiva como regra geral do Direito brasileiro

Com base no art.927 do CC, o ordenamento jurídico estabelece duas espécies de responsabilidade: subjetiva e objetiva. No *caput* do artigo, foi estipulada a responsabilidade subjetiva, considerada regra geral do Direito brasileiro, cujo requisito essencial é a presença da conduta ilícita, dentro da qual se insere a culpa e a desconformidade com o Direito; e, no parágrafo único, a responsabilidade objetiva.

³³ GOSSON, Alberto. **Cláusulas gerais no novo Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2004, p.83-108.

A respeito do tema, explica MARIA HELENA DINIZ: “no nosso ordenamento jurídico, reconhece-se em determinadas hipóteses a responsabilidade objetiva, conservando, porém, o princípio da imputabilidade do fato lesivo, fundado na culpa. Temos, dum lado, a culpa, e, de outro, o risco, por força de lei, como fundamento da responsabilidade civil”.³⁴

Apesar do objeto da tese recair principalmente sobre a responsabilidade objetiva, também denominada “responsabilidade sem culpa” e “responsabilidade pelo resultado”, será feita uma breve incursão no tema da responsabilidade subjetiva: em primeiro lugar, porque é a teoria aplicada aos danos resultantes da conduta omissiva do agente público e à possível ação de regresso movida pelo Estado contra o agente causador do dano; e, em segundo lugar, para analisar os aspectos básicos da conduta ilícita, pois, regra geral, produz o dano passível de ressarcimento, já que, na técnica jurídica, a responsabilidade por conduta lícita é exceção.

De acordo com a teoria clássica subjetiva, a responsabilidade civil assenta-se nos seguintes pressupostos: i) dano, ii) culpa de seu autor e contrariedade ao Direito e iii) relação de causalidade entre a conduta e o dano. Chega-se a essa conclusão mediante a interpretação dos arts.186, 187 e 927 do CC.

No Brasil, o legislador relacionou a culpa ao ato ilícito tanto no art.159 do CC/16 quanto no art.186 do CC/02, de modo que, por esse sistema, a responsabilidade apenas surge na presença do ato ilícito, o qual, em tal caso, é o fato gerador do dano e, conseqüentemente, da responsabilidade. Existe infração de um dever preexistente de forma intencional (dolo) ou mediante negligência, imprudência ou imperícia (culpa), que viola um direito subjetivo individual e produz o resultado danoso, o qual, por sua vez, se relaciona ao descumprimento de outra norma jurídica que impõe o dever geral de “não causar danos”.

Por exemplo: um motorista viola o sinal vermelho para a passagem de pedestres, descumprindo tal dever de forma culposa. É possível que não ocorra dano algum se a avenida estiver livre de pessoas atravessando naquele momento, o que irá ensejar apenas a aplicação da multa devido ao descumprimento do dever, ou seja, pelo ato contrário ao Direito praticado de forma intencional ou com imprudência.

³⁴ DINIZ, Maria Helena. **op.cit.**, p.70; BITTAR, Carlos Alberto. **op.cit.**, p.85; SCAFF, Fernando Campos. **A responsabilidade do empresário pelo fato do produto e do serviço, do Código Civil ao Código de Defesa do Consumidor**. São Paulo: RT, 737, p.23-33.

Contudo, se atropelar um pedestre causando-lhe danos, existe dever de ressarcir, sendo a responsabilidade subjetiva, que impõe como elementos essenciais: o dano, a conduta ilícita e o nexo de causalidade entre ambos.

Cumprido esclarecer que, nesta tese, se adota o entendimento de que o ato ilícito é composto por dois aspectos: subjetivo e objetivo, sendo que o primeiro é a culpa (em sentido amplo) e o segundo a contrariedade ao Direito, intitulada antijuridicidade.

Para esclarecer melhor esse raciocínio, é necessário recapitular o Capítulo 1, no qual foi exposto que a mensagem deôntica de sentido completo pressupõe uma proposição-antecedente, descritiva de uma possível ocorrência social, na condição de hipótese normativa que implica uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico consequente, por força de um ato de vontade do legislador, representada da seguinte forma “D(H→C)”.³⁵

Por exemplo: a norma jurídica de direito à personalidade prevê: (H) “se nascer com vida”, (→) “deve ser”, (C) “a capacidade de direitos e obrigações”, porque a hipótese, no caso, é condição suficiente do consequente. Assim, “se não for verificado o efeito jurídico do consequente de tal capacidade é porque não houve juridicamente o nascimento”.³⁶

Contudo, várias vezes, no Direito positivo, apesar da ocorrência do fato, o efeito atribuído a ele por determinada regra jurídica não se verifica em razão da incidência de outra norma, como a de incapacidade relativa no exemplo formulado, a qual se aplica em conjunto com a norma anterior da seguinte forma: “se maior de 16 anos e menor de 18”, (→) “deve ser”, (C) “a capacidade relativa para atos da vida civil”, tal como dispõe o art.4º do CC.³⁷

Significa dizer que: há situações específicas em que existe mais de uma hipótese e consequência associadas na formação de estruturas mais complexas. Essa é a característica da norma de responsabilidade subjetiva, em que, apesar da existência de uma norma jurídica que estabelece “deve ser não causar dano a outrem” (norma primária dispositiva) e “se causar dano a outrem, deve ser a obrigação de repará-lo” (norma primária sancionadora), o efeito atribuído pela última não se verifica com a mera ocorrência do dano, isto é, apenas com o descumprimento de tal dever, pois há outra norma que incide conjuntamente, com prescrição diversa, impondo a necessidade de que o dano seja consequência de uma conduta ilícita, ou seja, da violação de um dever preexistente de forma culposa.

³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. *op.cit.*, p.301.

³⁶ *Ibidem*, p.302.

³⁷ *Idem*.

Retornando ao exemplo: se o motorista ultrapassou o sinal vermelho e atropelou o pedestre intencionalmente, violou um dever jurídico (preexistente) do que resultou a lesão do dever jurídico de não causar dano a outrem, já que sua conduta provocou o atropelamento. Nesse caso, é responsável pelo ressarcimento do dano como resultado da conduta ilícita, que decorre da contrariedade ao Direito e do dolo.

Contudo, se o sinal estava verde, de modo que o motorista não infringiu nenhuma regra, agindo com todo cuidado esperado para as situações desse gênero, mas, mesmo assim, o pedestre se atirou repentinamente sobre o veículo, não há que se falar em responsabilidade, apesar da existência de dano, pois não resulta de conduta ilícita do motorista, senão de culpa exclusiva da vítima que pretendia se suicidar.

Em síntese: a norma primária dispositiva *neminem laedere* prescreve como dever jurídico “não causar dano outrem”. Se não fosse efetuada a interpretação sistemática, ou seja, se a leitura dessa norma fosse destacada das demais normas, seria possível concluir que todo e qualquer dano deveria, como regra geral, ser passível de ressarcimento, independentemente da qualificação da conduta que o causou.

No entanto, o mesmo ordenamento jurídico estabelece outra norma impondo que o dano seja ressarcido apenas no caso da conduta que o causou ser ilícita, isto é, desconforme ao Direito e praticada de forma intencional ou com negligência ou imprudência, restringindo, portanto, os efeitos da norma *neminem laedere*.

Em tal circunstância, caracteriza-se a pluralidade conjuntiva de hipóteses que se encontram unidas pela partícula operatória “e”, já que cada uma delas é necessária, mas não suficiente para sozinha propagar os efeitos jurídicos do consequente.

A esse respeito, esclarece AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

“É comum encontrar, na linguagem do Direito, a pluralidade conjuntiva ou disjuntiva de fatos para um só efeito, que, respectivamente, podem ser simbolizadas com as fórmulas: $[H' \text{ e } H'' \text{ e } H'''] \rightarrow C$ e $[(H' \text{ ou } H'' \text{ ou } H''')] \rightarrow C$. Como explica Lourival Vilanova, no primeiro caso, cada causa é necessária, porém não é suficiente para provocar o consequente C. No segundo, cada causa é suficiente, mas não necessária. Em outras palavras, na primeira situação, não basta que apenas um dos fatos (descritos em H' , H'' ou H''') se realize, é preciso a verificação de todos para a propagação da consequência jurídica e no segundo caso, com a verificação de apenas um dos fatos instaura-se o efeito prescrito no consequente”.³⁸

³⁸ *Idem.*

Em relação à responsabilidade do Estado, inclusive no exercício da função fiscal, aplica-se a responsabilidade subjetiva em duas situações específicas: quando o dano resultar da omissão do Estado e no caso de ação de regresso movida contra o agente público causador do dano. Será examinada a primeira situação, considerando como exemplo o dano resultante do não exercício da autotutela pela Administração Tributária.

3.3.1.1.1 A teoria subjetiva aplicada à omissão da Administração Tributária no exercício da autotutela fiscal

No exercício de suas funções, a Administração Pública sujeita-se ao controle que pode ser efetuado pelos Poderes Legislativo e Judiciário, ou, por ela mesma, em relação aos próprios atos praticados, fiscalizando-os e corrigindo-os, com o escopo de adequar os fatos à norma aplicada, garantindo a conformidade de sua atuação com os princípios jurídicos que lhe são impostos pelo ordenamento, tais como legalidade, moralidade, motivação, finalidade pública, publicidade, impessoalidade, razoabilidade, proporcionalidade, boa-fé etc.³⁹

Embora em certos casos o controle inclua o mérito do ato administrativo, que se refere aos aspectos discricionários da atuação da Administração Pública, tal aspecto não será tratado, pois é pouco aplicado em matéria fiscal, afastando-se do objeto de estudos.

De acordo com MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, o controle constitui um “poder-dever” dos órgãos que receberam da lei atribuição para essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva, de forma que não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilização daquele que se omitiu.⁴⁰ A análise do tema torna-se relevante para esta tese, sobretudo, no que tange ao “poder-dever” da Administração Tributária de fiscalizar e corrigir os atos tributários considerados ilegais, invalidando-os (anulando-os) com o escopo de restaurar a legalidade violada como consequência do exercício do poder de autotutela.

Nesse ponto, restringe-se a investigação ao controle interno, segundo os arts.70 e 74 da CF, o qual é exercido pela Administração Pública sobre os próprios atos, se aplicando também ao setor fiscal; e, ao controle posterior, cujo objetivo é rever os atos praticados para corrigi-los ou desfazê-los, por meio do mecanismo da invalidação quando ilegais, devido ao poder de autotutela, por iniciativa própria ou por provocação do administrado.⁴¹

³⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.800.

⁴⁰ *Idem.*

⁴¹ *Idem.*

O poder de autotutela fundamenta-se nos princípios jurídicos que disciplinam o *modus operandi* da Administração Pública, particularmente no princípio da legalidade e da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular, dos quais resultam os demais princípios.

Portanto, se a Administração está sujeita à observância da lei e à consecução do interesse público, não há razão para lhe negar o controle sobre os próprios atos para assegurar a observância de tais princípios, até porque, se não o fizer, sofrerá o controle efetuados pelos demais Poderes, aumentando o ônus do Estado na missão suprema de tutela do direito.⁴²

A autotutela caracteriza-se como um poder amplamente reconhecido pelo Poder Judiciário em cujo âmbito foram formuladas as Súmulas n.346 e 473 do STF, que estipulam, respectivamente: “a Administração Pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos”; e, “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, a apreciação judicial”.

Logo, o exercício do poder de autotutela está alicerçado na premissa de que os atos administrativos, categoria na qual se incluem os atos tributários, sempre que praticados em desconformidade com as prescrições jurídicas, são considerados inválidos, sendo a noção de invalidade antitética à de conformidade com o Direito (validade). Frise-se que o termo se reporta ao defeito jurídico e não ao problema de inconveniência, ou seja, ao mérito do ato.⁴³

É necessário esclarecer que, devido à diversidade terminológica existente sobre o tema entre os doutrinadores brasileiros, serão usadas as palavras invalidade e invalidação, tal como sugere CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, já que abrange os casos de nulidade e de anulabilidade a fim de evitar confusão. Contudo, na medida em que, nesta tese, também é apresentada a posição de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, é importante informar que essa autora, em vez de invalidação, utiliza o termo anulação.⁴⁴

Para BANDEIRA DE MELLO, não há graus de invalidade, mas reações diversas do Direito, mais ou menos radicais com base nos casos existentes, segundo a intensidade da repulsa pelo ordenamento jurídico que determina uma diferença entre atos nulos e anuláveis, conforme a gravidade do vício e a possibilidade de convalidação do ato.

⁴² *Idem.*

⁴³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **op.cit.**, p.473.

⁴⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.245.

Dessa forma, a invalidação é o desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade, produzindo efeitos retroativos à data em que foi emitido, pois a desconformidade com a lei atinge-o em sua origem, ou seja, é *ex tunc*. Tem como fundamento o dever jurídico da Administração Pública de obedecer a legalidade, o que implica a obrigação de restaurá-la sempre que for violada; e, como motivo, a ilegitimidade do ato, ou da relação jurídica por ele produzida, a qual deve ser eliminada.⁴⁵

Quando realizada pela própria Administração Pública, a invalidação independe de provocação do interessado, pois, estando vinculada ao princípio de legalidade, há o dever do ente público de zelar pela observância da lei. Contudo, deve ser precedida de contraditório nos casos em que afetar direitos de terceiros, segundo o art.5º, inciso LV, da CF.⁴⁶

Logo, a invalidação surge para cumprir um duplo objetivo: impedir que a fonte produtora de efeitos, ou seja, o ato administrativo, continue a gerar novas relações bem como suprimir as relações que já nasceram, evitando que o administrado sofra qualquer espécie de dano ou reduzindo as consequências dos danos já suportados.

A anulação do ato de lançamento tributário ou do auto de infração inválido, por exemplo, em via administrativa por meio da autotutela, praticada *ex officio* quando permitido em lei ou como resultado da impugnação feita pelo contribuinte, evita a ocorrência de danos resultantes da: inscrição do débito em dívida ativa, inscrição no CADIN, indeferimento da certidão negativa de débito, ajuizamento da execução fiscal, penhora de bens etc., práticas que, embora autorizadas pela lei, são indevidas na presença de vício capaz de gerar a anulação do ato, tornando passíveis de ressarcimento os danos causados.

Afirma MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO: o aspecto que se discute, na verdade, é quanto ao caráter vinculado ou discricionário da invalidação – ou seja, a anulação, segundo terminologia por ela adotada. Noutros termos: indaga-se se diante duma ilegalidade a Administração Pública está obrigada a invalidar (anular) o ato ou se possui a faculdade de fazê-lo?⁴⁷

Existem opiniões nos dois sentidos, mas, nesta tese, adota-se o entendimento de que há verdadeiro dever do ente público de anular o ato praticado em desconformidade com

⁴⁵ *Ibidem*, p.800.

⁴⁶ Por exemplo, a Lei paulista n.10.177, de 30 de dezembro de 1998, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual, prevê o contraditório, com a obrigatoriedade de intimação do interessado para manifestar-se, antes da invalidação do ato (arts.58, IV e V, e 59, II).

⁴⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.800.

a lei devido à estreita relação das atividades administrativas com o princípio da legalidade – pois a Administração Pública não pode praticar atos sem a expressa autorização ou previsão legal, o que gera a obrigação de restaurar a legalidade sempre que for violada –, bem como porque, no setor tributário, segundo o art.3º do CTN, os atos são necessariamente vinculados, logo, não se admite que a Administração Tributária se afaste dos parâmetros legais. Dispõe esse artigo: “o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Essa ideia retorna no parágrafo único do art.142 do CTN ao tratar do lançamento tributário dispondo: “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Afirma LUIS EDUARDO SCHOUERI que a atividade administrativa vinculada é toda aquela em que o legislador impõe o comportamento que a Administração Pública deve adotar sem lhe dar qualquer liberdade para decidir se sua prática é conveniente ou oportuna. Por essa razão, se diferencia da atividade discricionária, na qual, por meio da lei, se confere alguma margem de liberdade ao administrador.⁴⁸

Portanto, não há liberdade da Administração Tributária praticar atos se afastando dos limites da lei, pois deve seguir todos os parâmetros para o desempenho da função fiscal, em todos os seus pormenores. Consequentemente, não pode optar por invalidar ou deixar de invalidar um ato manifestamente desconforme a lei, pelo contrário, está obrigada a restaurar a legalidade violada sob pena de causar graves danos ao contribuinte, os quais serão passíveis de ressarcimento se for comprovada a culpa na omissão do ente público em anular o ato.

Ressalte-se que, na esfera federal, a Lei n.9.784/99, que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública federal, dispõe expressamente no art.53: “a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade”.

Segundo RICARDO MARCONDES MARTINS, a Administração Pública não possui interesse jurídico em descumprir o direito, de modo que: “se ela errou ao editar um ato inválido, é de seu maior interesse corrigir o erro”.⁴⁹

Conforme posicionamento adotado nesta tese, em linha com o entendimento de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, se o dano decorre de uma omissão do Estado, só existe responsabilidade se o ente público estiver obrigado a impedir a ocorrência do dano

⁴⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *op.cit.*, p.617.

⁴⁹ BARCELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS; Ricardo Marcondes. Ato Administrativo e Procedimento Administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.) **Tratado de Direito Administrativo**. v.5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p.144.

naquela situação específica e descumprir o dever legal de obstar o evento lesivo. Aplica-se a teoria subjetiva, de modo que: se não estiver obrigado a impedir o acontecimento danoso, falta razão para lhe impor o ônus de suportar patrimonialmente as consequências da lesão.⁵⁰

Isso porque, se o Estado não agiu, não pode, logicamente, ser considerado o autor do dano, razão pela qual apenas será responsabilizado caso esteja obrigado a impedi-lo.

Logo, a responsabilidade estatal por ato omissivo é sempre por comportamento ilícito, requerendo a demonstração da negligência, da imprudência ou da imperícia, ou ainda do deliberado propósito de violar a norma jurídica, na hipótese em que era obrigatório para o Estado atuar e fazê-lo segundo certo padrão de eficiência capaz de obstar o evento lesivo.⁵¹

Explica BANDEIRA DE MELLO: “é necessário que o Estado haja incorrido em ilicitude, por não ter ocorrido para impedir o dano ou por haver sido insuficiente neste mister, em virtude de comportamento inferior ao padrão legal exigível”.⁵²

Se, devendo agir, por imposição legal, o Estado não agiu ou o fez num modo deficiente, comportando-se abaixo dos padrões legais, responde pela culpa verificada no ilícito causador do dano que poderia, mas não foi evitado.

Esclarece o jurista que, em tais casos, há que se levar em conta o procedimento do Estado em situações análogas e o nível de expectativa comum da sociedade, além do nível de expectativa do próprio Estado em relação à atuação omissa, insuficiente ou inadequada, o que é sugerido, entre outros fatores, pelos parâmetros da lei que a institui ou regula, pelas normas internas que a disciplinam e, até mesmo, por outras normas, das quais seja possível deduzir que o Poder Público está obrigado, indiretamente, a um padrão mínimo de aptidão.⁵³

A partir do entendimento defendido nesta tese, o não exercício da autotutela pela Administração Tributária, em algumas situações, tal como a indicada abaixo, pode constituir uma omissão qualificada pela violação das normas de diligência (negligência, imprudência ou imperícia) ou por propósito deliberado, caracterizando-se, portanto, como um ilícito que torna o dano passível de ressarcimento.

Por exemplo: o não exercício da autotutela em via administrativa por órgãos de julgamento em contencioso administrativo tributário para anular o lançamento tributário ou

⁵⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **op.cit.**, p.1040.

⁵¹ *Ibidem*, p.1041.

⁵² *Ibidem*, p.1042.

⁵³ *Idem*.

o auto de infração lavrado em desconformidade com entendimento favorável ao contribuinte consolidado pelo STF em Controle Concentrado de Constitucionalidade, em Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida e na hipótese da existência de Súmulas Vinculantes; bem como, em decisões em Recursos Especiais repetitivos proferidas pelo STJ, obedecendo à sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/73, que correspondem ao art. 1036 a 1041 do NCPD, no caso em que os atos administrativos acima mencionados (lançamento tributário propriamente dito e auto de infração para aplicação de penalidade) versem sobre a mesma questão jurídica decidida, porém, em sentido oposto ao da decisão invocada como paradigma acima nominadas.

Ou seja, em Processo Administrativo Tributário, por meio do qual a questão poderia ter sido resolvida evitando maiores danos ao contribuinte, ou com prejuízo passível de ser tolerado dada a possibilidade de suspender automaticamente a exigibilidade do crédito tributário nos termos do inciso III do art. 151 do CTN, apesar da impugnação apresentada, o agente público deixa de intervir tempestivamente para anular o ato de lançamento de ofício referente a tributo incontestavelmente indevido, fazendo com que o contribuinte sofra os danos resultantes do ajuizamento de ação judicial por suportar os respectivos ônus e a demora do julgamento do processo.

Houve a omissão da realização da autotutela apesar de posicionamento judicial consolidado, favorável ao contribuinte, que permitia à Administração Tributária saber que o ato seria fatalmente anulado em âmbito judicial, ensejando danos inúteis ao contribuinte. Em razão da culpa *lato sensu* que se vislumbra no descumprimento do entendimento consolidado do STF ou do STJ nos casos mencionados, a omissão é considerada ilícita e o dano passível de ressarcimento.

Em casos como o descrito, além do dever de corrigir atos ilegais dado o princípio da legalidade, em razão dos princípios de eficiência, de boa-fé e do dever de colaboração, os quais, em conjunto com outros princípios administrativos e tributários, compõem a noção de boa administração, é possível afirmar o dever jurídico da Administração Tributária de evitar que o sujeito passivo da obrigação tributária suporte os danos inerentes ao ajuizamento da ação anulatória fiscal (manejada para obter a tutela jurisdicional de controle da atividade fiscal requerendo a anulação do ato administrativo) tais como: a necessidade de efetuar o depósito do valor do montante integral em dinheiro, conforme o inciso II do art. 151 do CTN, o *caput* do art. 38 da Lei n. 6.830/90 e a Súmula n. 112 do STJ, para suspender a exigibilidade do crédito fiscal a fim de impedir o aforamento e as consequências da execução fiscal.

É lícito ao contribuinte promover a ação anulatória fiscal independentemente da realização do depósito, que não é condição da admissibilidade da ação judicial, porém não é conveniente, pois poderá sofrer as consequências gravosas da eventual execução fiscal, tais como penhora de bens, inclusive do faturamento da empresa, penhoras *on-line* etc.

Vários dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro da atualidade confirmam a importância da colaboração e da boa-fé recíproca na relação estabelecida entre o Estado e o administrado, os quais se aplicam, obviamente, à relação entre o Fisco e o contribuinte, por exemplo: i) §4º do art.496 do Novo Código de Processo Civil (NCPC), o qual exclui a remessa necessária das sentenças proferidas contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas quando estiverem baseadas em súmula de Tribunal Superior, em acórdão proferido pelo STF ou pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos, em entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência e em entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa; ii) art.19 da Lei n.10.522, de 19 de julho de 2002, que prevê uma lista de situações em que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) fica autorizada a deixar de contestar ou recorrer; iii) a Portaria n.1 da PGFN/RFB que formaliza a troca de informações entre PGFN e Receita Federal do Brasil (RFB) para evitar que sejam lavrados autos de infração aplicando interpretação contrária a posicionamento pacificado da Administração Tributária ou do Poder Judiciário favorável ao contribuinte; iv) art. 5º do NCPC que impõe o dever às partes de se comportarem com boa-fé; v) art. 6º do NCPC que determina a cooperação dos sujeitos no processo para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva; vi) art.926 do NCPC que prescreve que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente; vii) art. 2º da Lei n.9.784/99 que regula o processo administrativo em âmbito federal, determinando que a Administração Pública, no processo administrativo, obedeça à legalidade, finalidade, razoabilidade, motivação, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, como também aos padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

A partir desses dispositivos, constata-se que, atualmente, há uma forte tendência do legislador a estabelecer normas jurídicas para garantir a uniformidade, a igualdade e a segurança na aplicação do Direito, além do tratamento isonômico na aplicação administrativa para casos semelhantes, com o propósito de prevenir as discrepâncias entre a

atuação do Fisco no exercício da arrecadação e da fiscalização dos tributos e os precedentes das Cortes brasileiras ou da própria Administração Tributária, e para evitar gastos inúteis do contribuinte ao enfrentar longos processos judiciais repletos de recursos e do próprio ente público.

Nesse sentido, é possível defender que as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o administrado, o que inclui a Administração Tributária e o contribuinte, devem se desenvolver, do início ao fim, com respeito recíproco aos princípios de colaboração e boa-fé, além de obedecer aos princípios que disciplinam o *modus operandis* da Administração Pública, isto é, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dispostos no *caput* do art.37 da CF e aos princípios que limitam o exercício do Poder de Tributar, que constituem um limite imposto pelo legislador para a atuação do Fisco inclusive no que tange à prática da autotutela.

Logo, mesmo para aqueles que consideram a autotutela um poder discricionário, a Administração Tributária é obrigada a exercer a discricionariedade nos limites estipulados pelos princípios de ação administrativa, somados aos princípios de colaboração e boa-fé, sob pena de a não anulação do ato ser caracterizada como uma omissão ilícita.

Não significa que, em todos os casos, a omissão da anulação do ato em autotutela produz o dever de reparar danos. Apenas nas hipóteses em que pode ser caracterizada como uma omissão ilícita, tal como na situação anteriormente descrita, em que existia uma posição consolidada sobre a interpretação aplicável ao caso concreto, favorável ao contribuinte, sendo de conhecimento do Fisco que, em processo judicial, o ato tributário seria anulado.

Na Itália, no período de 2010 a 2012, foi registrada uma fase de reflexão da Corte de Cassação sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário por omissão no exercício da autotutela. Em relação ao assunto, foram relevantes os acórdãos n.698/2010, 5120/2011 e 6283/2012, porém apenas com o último acórdão houve um posicionamento mais assertivo sobre a autotutela tributária.

Entendeu-se que, devido aos princípios de legalidade, boa administração (art.23 e 97 da Constituição), capacidade contributiva (art.53 da Constituição), colaboração e boa-fé recíprocas (art.10 do Estatuto dos Direitos do Contribuinte), se o ato tributário apresentar qualquer vício, por ter sido praticado com violação às normas jurídicas ou por não garantir uma arrecadação fiscal correta, a Administração Tributária tem o dever (e não o poder) de

adotar todas as medidas necessárias para sanar essa ilegitimidade, utilizando o instituto de autotutela.^{54 55}

3.3.1.2 A teoria objetiva como regra geral da responsabilidade do Estado

A teoria objetiva demonstra o avanço da responsabilidade civil nos séculos XIX e XX, quando foram repensados e reestruturados os dogmas elaborados a partir da noção de que a responsabilidade só existiria na presença da culpa. Passou-se a aceitar que o dever de ressarcir danos sobreviesse sem questionamentos subjetivos a respeito da conduta praticada e da situação psíquica do agente, aumentando significativamente o âmbito de aplicação desse instituto jurídico em diversos segmentos dos fatos sociais.⁵⁶

Segundo já referido, a responsabilidade objetiva foi expressamente prevista pelo legislador no parágrafo único do art.927 do CC no formato de uma cláusula geral por meio da qual foi estabelecido que “haverá obrigação de reparar o dano independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem”.

De acordo com a doutrina majoritária, ao usar a expressão “independentemente de culpa”, o legislador determina que, em certas situações, para que haja a responsabilidade, é desnecessário que o ofendido comprove a culpa do sujeito causador do dano, esteja ou não presente na situação concreta.

Significa dizer que haverá responsabilidade em duas hipóteses distintas: quando o dano for consequência da prática de ato ilícito, de forma culposa, isto é, mediante ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, caso em que o dever de repará-lo independe da demonstração da culpa pela vítima, como acima referido; e, quando o dano resultar da conduta do agente em que a culpa efetivamente não se verifica, ou seja, de um ato lícito.

Sobre o assunto, o entendimento de MARIA HELENA DINIZ:

“Como em certos casos a teoria da culpa, que funda a responsabilidade civil na culpa, caracterizada como a violação de um dever extracontratual ou contratual, não oferece solução satisfatória, em virtude, por exemplo, dos progressos técnicos que trouxeram um grande aumento de acidentes, a corrente objetivista desvinculou o dever de reparação do dano da ideia de

⁵⁴ FALSITTA, Gaspare. **Corso istituzionale di diritto tributario**. 5.ed. Padova: CEDAM, 2014, p. 214.

⁵⁵ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

⁵⁶ *Idem*

culpa, baseando-o na atividade lícita ou no risco com o intuito de permitir ao lesado, ante a dificuldade da prova da culpa, a obtenção de meios para reparar os danos experimentados. Dessa forma, o agente deverá ressarcir o prejuízo causado, mesmo que isento de culpa, porque sua responsabilidade é imposta por lei independentemente de culpa e mesmo sem necessidade de apelo ao recurso da presunção. O dever ressarcitório, estabelecido por lei, ocorre sempre que se positivar a autoria do fato lesivo, sem necessidade de se indagar se contrariou ou não norma predeterminada, ou melhor, se houve ou não um erro de conduta.⁵⁷

Igualmente, o posicionamento de CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA: “a ideia de reparação é muito mais ampla do que a do ato ilícito: se este cria o dever de ressarcir, há entretanto casos de indenização em que se não cogita de iliceidade da conduta do agente”.⁵⁸

Portanto, em tais situações específicas, para impor ao causador do dano o dever de repará-lo, considera-se suficiente a demonstração do nexo de causalidade entre a conduta e o dano sofrido, reconhecendo-se a desnecessidade da prova da culpa.

A responsabilidade objetiva está alicerçada sobre: i) o princípio da dignidade da pessoa humana do ofendido e da sociedade como um todo; ii) a noção de justiça distributiva; iii) a igualdade e solidariedade em diversos setores das atividades profissionais; iv) a teoria do risco; e, v) a função social do Direito – visto que busca a efetiva reparação do dano sofrido pela vítima e a eficiente defesa dos interesses socialmente relevantes.⁵⁹

Ressalte-se que somente pode ser aplicada nas hipóteses em que há lei expressa autorizando-a, a exemplo do art.37, §6º da CF, que disciplina a responsabilidade do Estado; ou, no julgamento do caso concreto, como facultado pelo próprio parágrafo único do art.927 do CC. Do contrário, aplica-se a teoria subjetiva, considerada a regra geral do ordenamento jurídico brasileiro.^{60 61}

⁵⁷ DINIZ, Maria Helena. **op.cit.**, p.68.

⁵⁸ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **op.cit.**, p.282.

⁵⁹ LISBOA, Roberto Senise. **op.cit.**, p. 39.

⁶⁰ O dano deve decorrer da “atividade normalmente desenvolvida” pelo sujeito que o causou, ou seja, deve ser costumeira e não apenas esporádica ou eventual. VENOSA, Silvio de Salvo. **op.cit.**, p.943.

⁶¹ Nesse sentido: ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Gen/Forense, 2013, p.578; ARAÚJO, Edmir Netto de. **op.cit.**, p.843; BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Direito Administrativo e o novo Código Civil**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p.222; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 31.ed. São Paulo: RT, 2012, p.29; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25.ed.São Paulo: Atlas, p.549; CAVALIERI FILHO, Sergio. **op.cit.**, p. 268; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **op.cit.**, p 722; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**.10.ed. São Paulo: RT, 2014, p.418; MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 14 ed. São Paulo: RT, 2014, p.428; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 15 ed. Rio de Janeiro: Gen/Forense, 2009, p.658; ROCHA, Sílvio Luís Ferreira da. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2013, p.747; STOCO, Rui. **op.cit.**, p.1003-1015; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **op.cit.**, p.330.

3.4 Fundamentos da responsabilidade objetiva do Estado

Está cada vez mais evidente o crescente aumento da atuação do Estado por meio do desenvolvimento de inúmeras atividades, em diversos setores, inclusive tributário, para a consecução de interesses públicos, com utilização de meios coercitivos além da presunção de legitimidade dos atos, fazendo com que a interferência da Administração Pública passasse a ser maior na vida das pessoas e nas atividades empresariais, aumentando potencialmente o risco de causar danos aos administrados.⁶²

Como qualquer outro sujeito de direito, o Estado pode estar na situação de quem causou danos a alguém, do que lhe resulta o dever de recompor os agravos patrimoniais oriundos da ação ou da abstenção lesiva. Essa noção é, nos dias de hoje, crucial para o Direito Público, pois: todos os povos, legislações, doutrina e jurisprudência reconhecem, de forma pacífica, o dever estatal de ressarcir as vítimas de seus comportamentos danosos.

Conforme CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, a responsabilidade do Estado decorre de suas condutas – comissivas ou omissivas, lícitas ou ilícitas, concretamente praticadas pelos agentes públicos que agem em seu nome –, as quais produzem lesão à esfera jurídica patrimonial do administrado com a violação de direito subjetivo ou de um interesse juridicamente protegido pelo exercício de atividades públicas; e, que configuram, pelo nexo lógico entre tais elementos (conduta e dano), o dever de reparar sem quaisquer perquirições subjetivas, isto é, sem a demonstração da culpa *lato sensu*.⁶³

Como anteriormente referido, a regra geral do sistema jurídico brasileiro vigente é a responsabilidade subjetiva, cuja consumação pressupõe ação dolosa ou culposa por parte do autor do dano. Entretanto, esse regime foi atenuado, já que o art.37, §6º da CF, associado ao parágrafo único do art.927 do CC, estabelece que se verifica o dever de reparar o dano, independentemente de culpa, quando a atividade usualmente praticada pelo autor do dano implique, por sua própria natureza, risco para os direitos de outrem.⁶⁴

⁶² BARCELLAR FILHO, Romeu Felipe. Responsabilidade civil da Administração Pública – Aspectos relevantes. A Constituição Federal de 1988. A questão da omissão. Uma visão a partir da doutrina e da jurisprudência brasileiras. In: FREITAS, Juarez. **Responsabilidade civil**. São Paulo: Malheiros, 2006, p.293.

⁶³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **op.cit.**, p.937.

⁶⁴ A regra geral do repertório do STF é reconhecer a objetividade da responsabilização com base na teoria do risco administrativo quando se está diante de comportamentos positivos, ilícitos ou lícitos, do Poder Público, admitindo-se hipóteses excludentes. Confira-se: “A responsabilidade do Estado, responsabilidade objetiva, com base no risco administrativo, que admite pesquisa em torno da culpa do particular, para o fim de abrandar ou mesmo excluir a responsabilidade estatal, ocorre, em síntese, diante dos seguintes requisitos: i) dano; ii) ação administrativa; iii) nexo causal entre o dano e a ação administrativa. A consideração no sentido da licitude da ação administrativa é irrelevante, pois o que interessa, é isto: sofrendo o particular um prejuízo em razão da

Trata-se da teoria da responsabilidade objetiva, a qual dispensa a averiguação da subjetividade do sujeito que praticou a conduta que causou o dano (dolo ou culpa), elevando-se o risco à condição de fato gerador da obrigação de indenizar. É também chamada de teoria do risco porque se parte da ideia de que a atuação estatal envolve um risco de dano para o cidadão. Dessa forma, entende-se que o Estado, em razão de seu poder, deverá arcar com os prejuízos causados devido ao risco de provocar lesões aos indivíduos por meio das atividades exercidas para que os interesses públicos sejam atingidos.⁶⁵

Logo, afirma-se que a tendência atual é retirar o foco da responsabilidade do ato ilícito, ou seja, da valoração da conduta, transferindo-o para a reparação dos sofrimentos da vítima, num nítido solidarismo, com uma preocupação cada vez maior com a preservação da essência da dignidade da pessoa humana em detrimento das variadas práticas em relação as quais estamos todos expostos.

Nesse caso, a fonte de obrigação de ressarcimento não é a conduta ilícita ou, pelo menos, não só ela, pois o dever de ressarcir apenas surgirá se estiver comprovada a existência do dano que pode ter como pressuposto tanto condutas ilícitas quanto lícitas.

A concepção da responsabilidade objetiva do Estado por atos de seus agentes no exercício da função pública está cristalizada no Direito brasileiro. Supera a primitiva noção de responsabilidade subjetiva, fundamentando-se no princípio da igualdade na distribuição dos encargos públicos entre os cidadãos e, conseqüentemente, na repartição entre todos dos danos causados na forma de ressarcimento pelo Estado.⁶⁶

Isso porque, conforme esclarece JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, não somente os encargos públicos referentes aos impostos e às restrições de propriedade devem ser repartidos igualmente entre os membros da sociedade, mas também o sacrifício suportado por um indivíduo ou grupo de indivíduos, o qual se justifique por razões de interesse público, deve ser objeto de ressarcimento ou de indenização.⁶⁷

atuação estatal, regular ou irregular, no interesse da coletividade, é devida a indenização, que se assenta no princípio da igualdade dos ônus dos encargos sociais". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.113.587-SP**. Relator Ministro Carlos Veloso. DJU 18.2.1992, p.4.292.

⁶⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **op.cit.**, p.401.

⁶⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes. **op.cit.**, p.171 e 659; BORGES, Alice Gonzalez. **op.cit.**, p.20.

⁶⁷ *Idem*

Igualmente, afirmava AMARO CAVALCANTI no início do século passado que o dever jurídico de ressarcir os danos ou de indenizar decorre da igualdade de direitos e da solidariedade de todos perante os encargos sociais. Vale a pena reproduzir suas palavras:

“Portanto, dado que um indivíduo seja lesado nos seus direitos, como condição ou necessidade do bem comum, segue-se, que os efeitos da lesão ou os encargos de sua reparação, devem ser igualmente repartidos por toda a coletividade, isto é, satisfeitos pelo Estado, afim de que, por esse modo, se restabeleça o equilíbrio da justiça comutativa: *Quod omnes tangit, ab omnibus debet supportari*”.⁶⁸

Afirma ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO que é antijurídica a conduta da Administração Pública que, ao exercer atividades no interesse de toda a comunidade, onere desigualmente os cidadãos, e não providencie, com a maior brevidade, o ressarcimento ao lesado. Essa atuação afronta a própria ordem jurídica, a qual se assenta na máxima de que o Poder Público somente pode agir *secundum legem*, e, salvo melhor juízo, não existe lei que determine a omissão do Estado em relação a tais casos.⁶⁹

Verifica-se que a responsabilidade do Estado cresceu *pari passu* com a própria evolução da concepção de regime jurídico administrativo, o que se deve à circunstância de que os elementos formadores desse regime, que se traduzem em prerrogativas e sujeições da parte do ente público, compõem, do mesmo modo, a base teórica da responsabilidade estatal.

Dada a incumbência de promover o bem comum no seio social, a Administração Pública goza de privilégios no relacionamento com o particular. Isso torna a relação jurídica administrativa verticalizada, instaurando uma relação de poder entre a Administração, de um lado, detentora do poder, e o cidadão, de outro, subordinado ao poder do ente administrativo.

Esses privilégios são prerrogativas administrativas concedidas ao Poder Público pelo legislador por força do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular que se dirigem à consecução do bem comum.

Por exemplo: i) a autoexecutoriedade dos atos administrativos e a autotutela; ii) o poder de expropriar, de aplicar sanções, de alterar ou de rescindir unilateralmente contratos administrativos; iii) de requisitar bens e serviços, de impor medidas de polícia, de instituir servidões e de ocupar provisoriamente imóveis alheios; além de iv) imunidades tributárias,

⁶⁸ CAVALCANTI, Amaro. **Responsabilidade civil do Estado**. Rio de Janeiro: Laemmert & Cia, 1905, p.120.

⁶⁹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **op.cit.**, p.297.

privilégios processuais, concentração das ações em juízo privativo; iv) o caráter especial do processo de execução, a presunção de veracidade dos atos administrativos, entre outros.⁷⁰

Frise-se: não há como contestar a existência de prerrogativas da Administração Pública, as quais impõem limites aos interesses dos particulares; mas, no mesmo patamar de importância de tais prerrogativas, estão as inúmeras sujeições determinadas pela lei, as quais completam os caracteres formadores do regime jurídico administrativo.

Obviamente, o papel de tais sujeições é evitar que a Administração Pública cause danos ao administrado em razão do exercício da função pública em prol do interesse coletivo, visto que atuam como parâmetro para o comportamento do ente público no desempenho das atividades estatais. Tal como referido anteriormente, de forma semelhante ao afirmado pela Corte de Cassação italiana ao interpretar a as normas do ordenamento jurídico daquele país, nada mais é do que a demonstração de que a norma *neminem laedere* se aplica ao Estado.⁷¹

Como essas sujeições, acrescidas de tantas outras, foram prescritas também em âmbito fiscal, o raciocínio se aplica à Administração Tributária, a quem é proibido prejudicar o contribuinte no desenvolvimento das atividades fiscais, sob pena do dever de ressarcir os danos causados com fundamento no art.37, §6º da CF.

As sujeições implicam um incomensurável número de imposições à liberdade de ação do ente público, as quais são significativamente maiores do que as infligidas ao cidadão comum. Tratam-se de sujeições administrativas que, ao restringirem a atuação do Estado, condicionam-no ao atendimento dos princípios vetores do sistema normativo, a exemplo de: legalidade, finalidade, moralidade, motivação, publicidade, razoabilidade, impessoalidade, proporcionalidade, entre outros.⁷²

Conforme acima referido, as sujeições e prerrogativas da Administração Pública são justificadas pela busca do bem comum com a recomendação de que, se não forem usadas no justo limite exigido pelo interesse público, implicam em desvio de poder, na nulidade do ato administrativo e na responsabilização do agente público e do Estado.

Portanto, constata-se que, de um lado, o regime jurídico administrativo compõe-se da necessidade de proteção aos direitos do particular em relação ao Estado; e, de outro,

⁷⁰ *Idem*

⁷¹ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

⁷² *Idem*

da obrigatória satisfação dos interesses coletivos. Da conjugação de prerrogativas e sujeições extrai-se o dever da Administração de realizar o bem comum.

Importante sublinhar que o interesse público deve ser entendido como a síntese dos interesses juridicamente relevantes, dentro dos quais se encontram não só os interesses de dimensão pública, mas também de dimensão privada.

Por exemplo: apesar do interesse público de exigir tributos dos particulares para viabilizar a arrecadação de recursos para o Estado, não se pode desprezar o interesse privado, considerado uma dimensão do interesse público, de ver respeitada a propriedade, o livre exercício das atividades econômicas, a dignidade da pessoa humana, a capacidade contributiva do contribuinte etc.⁷³

Obviamente, o dever de reparar danos figura como um relevante mecanismo de proteção dos interesses do particular por possibilitar a recomposição da situação ao *status quo ante* ou o pagamento de um valor em dinheiro a título de ressarcimento dos danos.

Isso porque, embora o legislador tenha estabelecido um parâmetro determinando os limites dentro dos quais a Administração Pública deve conduzir as atividades destinadas à consecução do interesse público, muitas vezes, os danos são inevitáveis ou decorrem das múltiplas práticas administrativas, já que a interferência da Administração Pública na vida das pessoas e nas atividades comerciais é cada vez maior, o que aumenta a probabilidade de ocorrerem danos.

Nesse sentido, o dever do Estado de ressarcir os danos causados por seus agentes é também uma forma de proteger os interesses dos particulares em razão da lesão de direitos subjetivos na tentativa de recompor a situação, dentro do possível, ao estado em que se encontrava antes da ofensa patrimonial ou moral. Não sendo possível restabelecê-la, admite-se uma indenização em valor pago em dinheiro.

Sublinhe-se que o dever do Estado de reparar os danos causados ao administrado, além de interesse do particular, pode ser apontado como interesse da própria coletividade de que não seja rompido o equilíbrio entre seus membros, pois, como se sabe, um prejuízo não reparado constitui a violação aos princípios de igualdade, solidariedade e justiça, sendo ainda

⁷³ BARCELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. Ato administrativo e procedimento administrativo. In: **Tratado de Direito Administrativo**. v.5. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di (Coord.), São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p.34.

um notável fator de inquietação social, o que contraria a finalidade perseguida pelo Direito como instrumento de pacificação social.

Portanto, o instituto jurídico da responsabilidade civil é relevante, pois constitui a base para a convivência ordenada dos indivíduos em sociedade, assegurando que o dano injustamente sofrido seja reparado por seu agente causador.

Nesse sentido, defende ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO: como o Estado tem um dever-poder legitimado pela busca do interesse coletivo, significa também que, ao buscar o interesse de todos, no uso das prerrogativas a ele conferidas, pode causar danos de pequena ou grande monta aos particulares. Desse modo, em face dos mesmos princípios que orientam a busca do referido interesse, deve zelar pela sua proteção, ressarcindo o lesado.

Prossegue o autor afirmando que, se o regime jurídico administrativo é formado tanto por prerrogativas quanto por sujeições, não há alternativa na hipótese do dano causado pelo uso das prerrogativas que não seja a realização do ressarcimento, pois, em consonância com o próprio sistema principiológico norteador do regime, o Estado se sujeita a ressarcir o dano causado.⁷⁴

Tal inferência é imperativa não só pela subordinação da Administração Pública ao princípio norteador das sujeições, ou seja, de legalidade, mas também pela sua submissão aos princípios de igualdade, de solidariedade e à própria moralidade administrativa.⁷⁵

3.5 Regime jurídico da responsabilidade do Estado

Sobre o regime jurídico aplicável à responsabilidade do Estado, constata-se que: apesar de um dos pilares do Direito Constitucional brasileiro da atualidade ser exatamente a sujeição de todas as pessoas (públicas ou privadas) ao ordenamento jurídico de forma que a lesão a bens jurídicos gera ao agente causador do dano a aplicação da sanção correspondente à reparação ou ao ressarcimento do dano; e, da responsabilidade do Estado governar-se por princípios próprios dispostos principalmente no *caput* e no §6º do art.37 da CF, os quais são compatíveis com as peculiaridades da posição jurídica do Estado, tornando-a mais extensa em relação à responsabilidade civil entre particulares, não se pode negar que a definição do conceito de responsabilidade do Estado perpassa pela interpretação das normas contidas no Código Civil, sobretudo no que tange aos arts.43, 186 e 927.

⁷⁴ *Idem*

⁷⁵ *Idem*

Isso porque, por meio dos referidos artigos, é possível analisar o instituto jurídico da responsabilidade civil em toda sua extensão, inclusive seus elementos – ato ilícito, culpa, dano e nexo de causalidade – a partir da ótica do legislador, os quais, obviamente, não foram detalhados no texto constitucional. Logo, é possível compreender exatamente a abrangência da responsabilidade do Estado, as suas particularidades e os requisitos para a sua existência.

Nesse cenário, a legislação civil assume um papel relevante, já que, em conjunto com a Constituição, em matéria de responsabilidade civil, traz as especificações necessárias para a compreensão do conteúdo do tema, possibilitando uma interpretação ampla capaz de abranger maior variedade de situações. Logo, atualmente, há um sistema de responsabilidade civil que começa na Constituição de 1988 e chega ao Código Civil.

Nesse sentido, a responsabilidade do Estado foi disciplinada pelo Direito Constitucional, pelo Direito Administrativo e pelo Direito Civil, o que significa que não pode ser cientificamente rotulada como um instituto jurídico pertencente exclusivamente ao Direito Privado ou ao Direito Público.⁷⁶

De acordo com FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA, ainda que haja a identificação do Direito Administrativo e Constitucional como Direito Público como uma facilitação da linguagem jurídica, ou mesmo como uma simplificação didática, tal modo de proceder induz à imprecisão científica e, sobretudo, ao risco de se concluir pela existência de um regime jurídico único, padronizado “de Direito Público”, a incidir sobre toda a atuação estatal, sendo que tal regime efetivamente não existe. Nesse sentido, as suas palavras:

“Por outras palavras, o recurso à fórmula “Direito Público”, a pautar a ação da Administração Pública e as relações com ela estabelecidas, pode indevidamente levar o aplicador do Direito a um raciocínio de simplificação dogmática, afirmando possibilidades e impossibilidades a partir de máximas doutrinariamente concebidas como próprias do “Direito Público”, independentemente da consideração das normas jurídicas positivas efetivamente aplicáveis ao caso”.⁷⁷

A distinção entre Direito Público e Direito Privado deve ser concebida em modo relativo, pois, tanto no sentido de ciência quanto no sentido de conjunto normativo (Direito

⁷⁶ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. Controle da Administração Pública e Responsabilidade do Estado. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.) **Tratado de Direito Administrativo**. 1.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p.223.

⁷⁷ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **op.cit.**, p.221.

positivo), o Direito é um fenômeno único e indivisível. Ademais, deve ser analisado na forma de um sistema em que as normas estão interligadas entre si, conforme já afirmado.

Logo, a responsabilidade do Estado é um instituto do Direito que obedece a um regime jurídico próprio, capaz de se compatibilizar com as peculiaridades dos sujeitos e com o tipo e a origem dos danos passíveis de serem por ele produzidos, além de estar apto para resguardar o patrimônio privado contra os riscos relacionados às ações e omissões estatais.⁷⁸

3.6 Elementos da responsabilidade do Estado por dano tributário

Para deflagrar a responsabilidade do Estado, requer-se a presença dos elementos estabelecidos em lei (art.37, §6º da CF e arts.927 e 186 do CC), considerados essenciais, sem os quais não existe dever de ressarcir. Tais elementos, que serão analisados em todos os seus pormenores nos próximos parágrafos, são: i) conduta (lícita ou ilícita) do agente público; ii) dano ilícito; e, iii) nexo de causalidade entre a conduta do agente público e o dano.

3.6.1 Conduta

Considera-se conduta qualquer comportamento humano comissivo (positivo) ou omissivo (negativo) que produz dano por meio de uma relação de causalidade. Para o Direito, trata-se tão somente da ação ou omissão impulsionada pela psique ou, como se convencionou dizer, da ação ou omissão voluntária, que se refere à participação decisiva do ser humano na ocorrência do evento.⁷⁹

Os atos comissivos (positivos) revelam-se por intermédio de uma ação, ou seja, de um movimento corpóreo ou comportamento positivo, constituindo a forma mais comum de exteriorização da conduta, pois todos estão obrigados a deixar de praticar atos que possam causar lesão à esfera jurídica de terceiros, segundo prescreve o princípio *neminem laedere*.

Em tal caso, a violação do dever geral de abstenção dá-se por um fazer (*facere*). Poderá corresponder à realização de um único ato ou de uma série de atos coordenados entre si praticados em função de um fim comum.

Ao exercer a função fiscal, o agente público realiza diversas condutas comissivas (positivas) capazes de produzir danos ao contribuinte (ou responsável) mediante uma relação de causalidade. A primeira delas diz respeito à constituição do crédito tributário por meio do

⁷⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **op.cit.**, 2015, p.1022.

⁷⁹ MARQUES, Frederico. **Tratado de Direito Penal**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1955, v.2, p.40-41.

lançamento, cuja realização é obrigatória e vinculada sempre que for praticado o fato gerador que se enquadra na previsão legal.

O lançamento tributário pode ocasionar a prática de outros atos que caracterizam uma ameaça concreta ao patrimônio do contribuinte, por exemplo: a inscrição do débito em dívida ativa, o indeferimento de certidões negativas de débito fiscal, a inscrição de seu nome no CADIN, a indisponibilidade de bens e de direitos, o ajuizamento da execução fiscal etc.

Tais atos impedem a participação do contribuinte em procedimentos licitatórios, o acesso ao crédito junto às instituições financeiras e a prática de diversos atos importantes para o desenvolvimento da atividade empresarial, podendo gerar gastos, danos à imagem e até mesmo o encerramento da empresa.

Os atos omissivos (negativos) constituem um *non facere* relevante para o Direito por atingir um bem juridicamente tutelado. Ensejará a responsabilidade do Estado se houver a violação do dever do agente público de intervir em determinada situação para evitar o dano. Sua essência está em não se ter agido de certo modo quando a ação era necessária. Portanto, requer a efetiva potencialidade do agir associada ao dever jurídico de fazê-lo.⁸⁰

O não exercício da autotutela pelo agente público que deixa de anular atos ilegais para restaurar a legalidade violada é exemplo de conduta omissiva que pode produzir danos ao contribuinte passíveis de ressarcimento pelo Estado. Nesse sentido, manifestou-se a Corte de Cassação italiana por meio do acórdão n.6283/2012, no qual afirmou que o não exercício da autotutela, sobretudo em matéria tributária, pode caracterizar a omissão qualificada pela violação do dever de diligência, impondo a responsabilidade estatal.⁸¹

A dificuldade refere-se à possibilidade de agir do agente público, razão pela qual a responsabilidade do Estado por condutas omissivas somente pode ser analisada diante do caso concreto. Tem que se tratar de uma conduta que seja exigível da Administração Pública e que seja possível. Constitui uma forma de aplicação do princípio da razoabilidade.⁸²

Considerando o entendimento de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, JOSÉ CRETELLA JUNIOR, YUSSEF SAID CAHALI e MARIA SILVIA ZANELLA DI PIETRO, aplica-se a presunção de culpa às condutas omissivas, pois o elemento culpa *lato sensu* considera-se embutido na ideia de omissão. Logo, cabe ao Estado demonstrar que: i)

⁸⁰ CRETELLA JUNIOR, José. **Tratado de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1970, v.8, p.210;

⁸¹ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália – item 4.4 – Autotutela tributária no Direito italiano.

⁸² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.716.

agiu com diligência, ii) utilizou os meios adequados e disponíveis, e iii) se não agiu naquela situação, é porque sua atuação estaria acima do que seria razoável exigir. Nesse sentido, não é papel do lesado provar que a omissão foi culposa.⁸³

Por fim, as condutas comissivas e omissivas podem ser lícitas ou ilícitas. No que se refere às condutas comissivas, aplica-se a teoria objetiva, de forma que a responsabilidade do Estado abrange danos resultantes de condutas ilícitas e lícitas; ao passo que, as condutas omissivas admitem a responsabilidade apenas em relação aos danos decorrentes de condutas ilícitas, pois a teoria aplicável é a subjetiva.

3.6.1.1 Conduta lícita

Parte-se do pressuposto de que nem todo acontecimento da vida é relevante para o Direito, constituindo um fato jurídico, mas somente aqueles em relação aos quais se atribui uma consequência jurídica.⁸⁴

Os fatos jurídicos dividem-se em: i) fatos naturais ou fatos jurídicos *stricto sensu* e ii) fatos humanos ou atos jurídicos *lato sensu*. Esses últimos são ações humanas praticadas deliberadamente para obtenção de certos efeitos jurídicos que criam, modificam, transferem ou extinguem direitos, classificando-se como lícitos ou ilícitos.⁸⁵

Os “atos jurídicos lícitos” são atos humanos autorizados pela ordem jurídica, aos quais a lei defere os efeitos almejados pelo agente, por isso não se atribui qualquer censura ao sujeito que os pratica. É a qualidade de algo que está em conformidade com a lei, ou seja, do que é justo e permitido.⁸⁶

Os “atos jurídicos ilícitos” são atos humanos praticados com a ofensa a um dever de conduta mediante ações ou omissões culposas ou dolosas do agente, conforme o art.186 do CC. Normalmente, infringem o dever jurídico de não lesar a outrem – *neminem laedere* –, constituindo fonte de obrigação.⁸⁷

Para esta tese, interessam somente os atos jurídicos *lato sensu*, pois é a categoria na qual se incluem os atos administrativos, por meio dos quais a Administração Tributária

⁸³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *op.cit.*, p.717.

⁸⁴ ZANOBINI, Guido. *Curso di Diritto Amministrativo*. 8.ed. Milano: Giuffrè, 1958, p.209.

⁸⁵ ARAÚJO, Edmir Netto de. *op.cit.*, p.466.

⁸⁶ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio*. São Paulo: Saraiva, 1997, p.596

⁸⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. *op.cit.*, p.453.

exerce a função fiscal. Portanto, afastam-se deste estudo os fatos e atos que não interessam à órbita do Direito e que não correspondem ao setor fiscal.

O ato jurídico não é uma figura peculiar ao Direito Privado ou ao Direito Público, mas é uma categoria jurídica conceituada pela Teoria Geral do Direito. Nem todo ato jurídico para cuja formação concorre a Administração Pública é um ato administrativo, só os editados em matéria administrativa, sendo o ato administrativo uma espécie de ato jurídico.^{88 89}

No Direito brasileiro, alguns doutrinadores definem o ato administrativo a partir do próprio conceito de ato jurídico, tal como LUCIA VALLE FIGUEIREDO ao afirmar que “ato administrativo é a norma concreta (e individual), emanada pelo Estado, ou por quem esteja no exercício da função administrativa, cuja finalidade é criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre o Estado e o administrado, suscetível de ser contrastada pelo Poder Judiciário”.⁹⁰

No exercício da função fiscal, são considerados de maior relevância os seguintes atos administrativos: i) ato administrativo de lançamento de ofício e “autolancamento”; ii) ato administrativo de revisão da atividade do contribuinte (“ato de lançamento e imposição de multa”); iii) ato administrativo de inscrição em dívida ativa; e, iv) ato de ajuizamento de execução fiscal.⁹¹

Primeiro passo para avaliar se a conduta do agente público pode ser classificada como lícita é verificar a compatibilidade entre os atos praticados pelo agente público e a lei.

Conforme o princípio da legalidade disposto no inciso II do art.5º, no *caput* do art.37 e no inciso I do art.150 da CF, bem como no art.97 do CTN, o agente público, em toda a sua atividade funcional, sujeita-se aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, não podendo deles se afastar ou se desviar sob pena do ato praticado ser declarado inválido, ensejando a anulação e, em caso de causar dano, a responsabilidade do Estado.

A sujeição à lei impõe que os atos administrativos sejam praticados em acordo com o padrão estabelecido pelo legislador como condição de existência e de validade do ato.

Os elementos do ato administrativo que determinam a sua existência são: i) ação ou omissão humana; ii) forma (declaração de vontade do Estado); e, iii) objeto ou conteúdo

⁸⁸ ARAÚJO, Edmir Netto de. **op.cit.**, p.474.

⁸⁹ Ato jurídico consiste na declaração, pronúncia, linguagem. É uma norma jurídica ou, mais precisamente, o veículo introdutor de uma norma jurídica. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **op.cit.**, p.376.

⁹⁰ FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.43.

⁹¹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **op.cit.**, p.126.

– os quais são denominados intrínsecos. São considerados extrínsecos: i) agente público, que em nome do Estado declara sua vontade normativa; e, ii) tempo e lugar.

Além dos elementos de existência (agente, forma e objeto), existem os requisitos indispensáveis para a validade do ato. Na verdade, são os elementos acrescidos de caracteres como: agente capaz e competente, objeto lícito e possível e forma prescrita ou não defesa em lei. No caso do ato administrativo, a Lei n.4.717, de 29 de junho de 1965, impõe também: iv) motivo existente e conforme o interesse público; e, v) finalidade pública.⁹²

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, como está inserido na categoria dos atos administrativos, o lançamento tributário deve obedecer inteiramente aos parâmetros estruturais estabelecidos pela lei. Não preenchido qualquer desses pressupostos, será um ato maculado por vícios que impedem a sua subsistência.⁹³

Essa exigência também se aplica aos demais atos administrativos praticados em matéria tributária, ou seja, ao auto de infração, ao ato de inscrição do débito em dívida ativa e ao ato de ajuizamento da execução fiscal, sem os quais não é possível ao Fisco exercer o direito subjetivo de que se acha investido. Apenas assim a conduta poderá ser reputada lícita.

Conforme será analisado no tópico “conduta ilícita”, os atos administrativos que apresentarem vícios devido à desconformidade com a lei, serão considerados ilegítimos e, portanto, passíveis de invalidação pela própria Administração Tributária, segundo o art.145 do CTN, ou pelo Poder Judiciário, por meio de ação judicial ajuizada pelo do contribuinte. Se com a mera anulação do ato praticado pelo Fisco repõe-se a ordem jurídica, não há que se falar em responsabilidade do Estado.

A realização dos atos administrativos obedece ao regime jurídico administrativo que é dotado de prerrogativas que resultam da posição privilegiada da Administração Pública em relação ao administrado. Segundo esclarece REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, isso revela uma bipolaridade entre a liberdade individual e a autoridade da Administração, como também entre a legalidade e a supremacia do interesse público.⁹⁴

À vista disso, a ordem jurídica dota os atos administrativos de fatores de eficácia desconhecidos das relações estabelecidas entre particulares, os quais se denominam atributos

⁹² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.210; OLIVEIRA, Regis Fernandes. **op.cit.**, p.74.

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed.São Paulo: Saraiva, 2011, p.475.

⁹⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **op.cit.**, p.46.

dos atos administrativos, quais sejam: i) presunção de legitimidade, ii) executoriedade, iii) imperatividade e iv) exigibilidade.

Até que se prove o contrário, os atos administrativos revestem-se da presunção de que satisfazem integralmente os requisitos estipulados em lei. Conseqüentemente, dado a conhecer ao sujeito passivo da relação tributária, o lançamento e o auto de infração são tidos como autênticos e válidos, já que se opera a presunção relativa (*juris tantum*).

Essa característica não depende de lei expressa, pois deflui da própria natureza do ato administrativo como ato emanado de agente integrante da estrutura do Estado.⁹⁵

Sobre isso, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO: “por mais absurda que se apresente a pretensão tributária nele contida, o ato se sustenta, esperando que outra decisão da própria autoridade ou de hierarquia superior o desconstitua, quer por iniciativa do sujeito passivo, quer por providência de ofício, nos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados”.⁹⁶

Portanto, até que seja decretada a invalidade pela própria Administração Pública ou pelo Poder Judiciário, o ato produzirá efeitos como se fosse um ato válido. Se a presunção não for afastada pelos órgãos administrativos *ex officio*, o sistema impõe a impugnação em sede administrativa ou judicial, caso em que o ônus da prova cabe, regra geral, a quem alega.

Em matéria de responsabilidade do Estado por dano tributário, é necessário frisar que o lesado está livre de demonstrar a culpa *lato sensu* do agente público na realização da conduta, porém não está livre de demonstrar que o ato administrativo que produziu o dano é ilegítimo – e, portanto, inválido –, indicando a contrariedade do ato com a ordem jurídica.

É possível a inversão do ônus da prova se o juiz verificar que ao contribuinte (ou responsável) é muito difícil efetuar-la, ao passo que à Administração não é. Em tal caso, a impugnação compete àquela, mas a prova, a esta.

Nesse sentido, as considerações de RICARDO MARCONDES MARTINS:

“O conceito de ônus da prova aplica-se, contudo, ao processo jurisdicional. Como afirmado, a regra do ônus da prova é destinada ao julgador e visa a possibilitar a decisão em caso de dúvida: havendo dúvida sobre a existência de um fato, ele deve julgar contra aquele a quem competia fazer sua prova; se o ônus da prova de um fato compete ao autor da ação judicial e este não a efetua, a ação deve ser julgada

⁹⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *op.cit.*, p.23.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.485.

improcedente; se competente ao réu e este não a efetua, deve a ação ser julgada procedente. Como regra geral, o ônus da prova incumbe a quem alega. Como quem alega é o impugnante, ou seja, o administrado, a ele compete à prova. Essa regra, porém, pode ser invertida: sempre que, no caso concreto, seja muito mais fácil para a Administração provar as circunstâncias fáticas do que para o administrado, deve o julgador inverter o ônus da prova. Trata-se de uma exigência do devido processo legal”.⁹⁷

Também nesse sentido, é a posição de LUCIA VALLE FIGUEIREDO, a qual: “se a regra de que a prova é de quem alega não fosse invertida, teríamos, muitas vezes, a determinação feita ao administrado de prova impossível, por exemplo, a inocorrência da situação de fato”. Afirma: “a prerrogativa de tal importância – presunção de legalidade – deve necessariamente corresponder, se houver confronto, a inversão do *onus probandi*”.⁹⁸

De acordo com REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, o Poder Público ingressa na esfera jurídica de terceiro, impondo-lhe obrigações. Enquanto os particulares não podem obrigar ninguém sem respaldo do Poder Judiciário, de forma que devem obter uma decisão para, então, exigir a satisfação da pretensão, o Estado, por seus atos, interfere na intimidade jurídica de todos que se acham sob seu campo de regulamentação, impondo-lhe sua vontade, constituindo unilateralmente obrigações.⁹⁹

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, a exigibilidade é outro predicado inerente ao ato de lançamento tributário, pois, intimado o administrado do seu teor, o crédito nele formalizado passa a ser exigível em termos administrativos, diligenciando nesse sentido as autoridades fazendárias.¹⁰⁰

Logo, se o sujeito passivo da obrigação tributária não satisfizer a prestação, nos limites e condições determinadas no próprio ato, a entidade tributante poderá lavrar outro ato administrativo, de caráter sancionatório, exarando uma norma individual e concreta, cujo antecedente é a descrição da infração e, o conseqüente, a estatuição do vínculo obrigacional, em que o sujeito ativo reivindica o pagamento de um valor pecuniário a título de multa.

Esse atributo exige que o contribuinte provoque o Poder Judiciário para pleitear o desfazimento do ato, constituindo-o na obrigação de impugná-lo em juízo para declarar a sua ilegitimidade. Em matéria tributária, quando o Poder Público notifica o contribuinte para

⁹⁷ BARCELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. **op.cit.**, p.193.

⁹⁸ FIGUEIREDO, Lucia Valle. **op.cit.**, p.172.

⁹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes. **op.cit.**, p.50.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **op.cit.**, p.487.

pagamento do tributo, além de constituir a obrigação tributária (imperatividade), constrange-o a pagar por meio de multas e pela inscrição do débito em dívida ativa (exigibilidade).¹⁰¹

Aliás, o contribuinte, praticamente, vê-se obrigado a realizar o pagamento ou o depósito do montante integral do valor do débito a fim de evitar a inscrição de seu nome no CADIN, o indeferimento da certidão negativa de débito fiscal ou da certidão positiva com efeito negativo, o prosseguimento em execução fiscal com penhoras, bloqueios etc., o que gera sérias consequências sobretudo para o desenvolvimento das atividades empresariais.

Os atos administrativos possuem o atributo da excoutoriedade, visto que podem ser exigidos materialmente do administrado. Trata-se da qualidade por meio da qual o Poder Público compele materialmente o administrado a cumprir a obrigação que exigiu sem buscar previamente as vias judiciais. Todavia, não se aplica em relação aos atos tributários, pois, para poder executar materialmente a cobrança, é necessária a execução fiscal.¹⁰²

3.6.1.2 Conduta ilícita

Tanto na responsabilidade subjetiva quanto na responsabilidade objetiva a causa do dano pode ser a conduta ilícita. Diferem-se ambas as espécies de responsabilidade porque, na primeira, admite-se o dever de ressarcimento exclusivamente nas hipóteses em que o dano tiver como causa uma conduta ilícita, conforme o *caput* do art.927 do CC combinado com o art.186 do CC; ao passo que, na segunda, para que haja o dever de ressarcimento, a causa do dano pode ser tanto uma conduta lícita quanto uma conduta ilícita, segundo o parágrafo único do art.927 do CC e, no que se refere à responsabilidade do Estado, o §6º do art.37 da CF.

A conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever jurídico preexistente de forma intencional ou mediante negligência, imprudência ou imperícia, podendo ensejar a violação da norma *neminem laedere* por causar dano a terceiro, tal como exposto no item 3.1.1.1, em que foi abordada a teoria subjetiva como regra geral do Direito brasileiro.

Obviamente, em se tratando da responsabilidade decorrente de conduta ilícita, o fator desencadeante é a valoração da conduta do agente causador dano. No entanto, no caso de conduta lícita, é a ilicitude ou injustiça do dano, isto é, os prejuízos suportados pela vítima.

No art.186 do CC, o legislador define ato ilícito, estabelecendo como elementos: i) ação ou omissão; ii) culpa (sentido amplo), iii) violação de direito (antijuridicidade); e, iv)

¹⁰¹ *Idem*

¹⁰² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *op.cit.*, p.48.

dano. Dispõe o referido artigo: “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito”. (Sublinhei)

Com base na leitura do dispositivo, constata-se que o ato ilícito é a manifestação de vontade, dolosa ou culposa, que viola direito e causa dano.¹⁰³ Sobre o tema, FRANCISCO DO AMARAL afirma: “no Direito brasileiro, o ato ilícito exige a conjugação dos seguintes elementos: ação ou omissão do agente, ilicitude, culpa, nexos de causalidade e dano”.¹⁰⁴

Ressalte-se, contudo, que não existe unanimidade em relação à definição de ato ilícito, particularmente no que se refere à inclusão do dano entre seus elementos essenciais.

Para RUI STOCO, o art.186 do CC apresenta um equívoco ao considerar o dano como parte integrante do ilícito ao prescrever que “comete ato ilícito aquele que viola direito e causa dano”. Isso porque é possível que alguém cometa um ato ilícito sem necessariamente causar dano a outrem e, conseqüentemente, sem que exista o dever de reparação.

Assim, o dano não pode ser considerado um elemento do ilícito, mas tão somente da responsabilidade. Esclarece: “só a violação do direito já caracteriza o ato ilícito”.¹⁰⁵

De acordo com CARLOS ROBERTO GONÇALVES, a conjunção aditiva “e” foi usada pelo legislador no art.186 do CC não para incluir o dano como elemento do ilícito, mas para demonstrar que não existe dever de ressarcir nas hipóteses em que, mesmo com a infração do dever jurídico de agir diligentemente, não houver prejuízo.¹⁰⁶

Com base na Teoria Pura do Direito de HANS KELSEN, o ilícito é representado pela ação ou omissão determinada pela ordem jurídica como condição ou pressuposto de um ato de coerção, isto é, o descumprimento de um dever jurídico, e pelo ato de coação estatuído, que representa a sanção, ou seja, a consequência do ilícito.

Dito de outro modo: “pelo fato de uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica ser feita pressuposto de um ato de coação estatuído pela mesma ordem jurídica é que ela é qualificada como ilícito”.

¹⁰³ AZEVEDO, Álvaro Villaça. Conceito de ato ilícito e o abuso de Direito. In: RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz; MAMEDE, Gladson; ROCHA, Maria Vital (Coord.) **Responsabilidade Civil Contemporânea em homenagem a Silvio de Salvo Venosa**. São Paulo: Atlas, 2011, p.61.

¹⁰⁴ AMARAL, Francisco. Os atos ilícitos. In: FRANCIULLI NETTO, Domingos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.) **O novo Código Civil – Estudos em Homenagem ao Professor Miguel Reale**. 2.ed. São Paulo: Ltr, 2006, p.148-149.

¹⁰⁵ STOCO, Rui. **op.cit.**, p.142.

¹⁰⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. **op.cit.**, p.454.

Nesse sentido, o ato ilícito é o ato contrário ao ordenamento jurídico, para o qual o legislador estabeleceu a aplicação de uma sanção: “uma ação ou omissão é um ilícito por lhe ser ligado um ato de coação como consequência”.¹⁰⁷

Por isso, verifica-se que, para alguns, a conduta contrária à norma jurídica por si só já merece ser qualificada como um ilícito, ainda que não tenha origem na vontade livre e consciente. Sobre o tema, assevera SAN TIAGO DANTAS que: “o ilícito é a transgressão de um dever jurídico. Não há definição mais satisfatória para o ilícito civil”.¹⁰⁸

Considerando os modais deônticos próprios das normas de conduta – proibido, obrigatório e permitido – há ato ilícito sempre que se faça algo estipulado como proibido ou que se deixe de fazer algo determinado como obrigatório, sendo mais adequado, no último caso, utilizar a expressão omissão ilícita.

Contudo, considerando as indicações do Código Civil de 2002, a maior parte dos doutrinadores brasileiros afirma que a contrariedade ao Direito, isto é, o descumprimento do que se considera socialmente prescrito e desejado pelo ordenamento jurídico é somente um dos aspectos do ato ilícito.

Por tal viés, intitulado objetivo, o ato ilícito revela a antijuridicidade da conduta, isto é, a objetiva violação do dever jurídico, questão sobre a qual não existe divergência entre os doutrinadores. Conforme afirma SERGIO CAVALIERI FILHO: “todos estão de acordo em que o cerne da ilicitude consiste, precisamente, em ser o fato – evento ou conduta – contrário ao Direito, no sentido de que nega os valores e os fins da ordem jurídica”.¹⁰⁹

O outro viés do ato ilícito refere-se ao seu aspecto subjetivo, que corresponde à culpa do sujeito que praticou a conduta, que se manifesta na vontade dirigida à realização dos elementos da situação fática (dolo) ou na violação de dever de conduta diligente preestabelecido em um tipo abstrato dentro das condições do caso concreto (culpa).¹¹⁰

Esclarece ÁLVARO VILLAÇA AZEVEDO que os pressupostos fundamentais do ato ilícito residem na contrariedade ao direito, ou seja, na infração de normas jurídicas,

¹⁰⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p.122.

¹⁰⁸ DANTAS, San Tiago. **Programa de Direito Civil – Parte Geral**. 4.tir., Ed. Rio, 1983, p.345.

¹⁰⁹ CAVALIERI FILHO, Sergio. **op.cit.**, p.22.

¹¹⁰ BUNAZAR, Maurício. **Responsabilidade civil do incapaz: objetivação da culpa ou responsabilidade civil objetiva?** v.2. (Coord.) HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes; SIMÃO, José Fernando. Porto Alegre: Magister, 2009, p.300.

que constitui o seu pressuposto objetivo, como também em ter sido previsível ou afastável o resultado, isto é, a culpa *lato sensu*.¹¹¹

Portanto, com base na noção de ato ilícito atribuída pelo legislador no art.186 do CC, para que a conduta seja ilícita, além da contrariedade ao Direito, é necessária a presença da culpa *lato sensu*, caso contrário, não há ato ilícito, mas tão somente ato antijurídico, desde que não exista causa de justificação. No âmbito dos atos administrativos, o ato desconforme ao Direito é denominado ato ilegítimo.

Logo, a contrariedade ao Direito, isoladamente, não é suficiente para caracterizar a ilicitude da conduta, embora seja suficiente para caracterizar a ilicitude do dano, conforme será analisado adiante.

Considera-se que o dano não é parte integrante do ato ilícito, mas uma realidade autônoma a ser verificada em cada caso concreto. Isso porque não é certo que da violação das normas jurídicas resulte necessariamente danos passíveis de ressarcimento: pode haver somente a ilegitimidade, a ilegalidade, associada à culpa. Se com a anulação do ato praticado pela Administração Pública repõe-se a ordem jurídica, não há responsabilidade do Estado.¹¹²

Nesse sentido, MARIO BESSONE esclarece que, nas hipóteses em que se aplica a teoria da responsabilidade objetiva, não parece aceitável afirmar a ideia de que o dano é parte integrante o ilícito, visto que a responsabilidade é admitida mesmo no caso de condutas lícitas. Logo, ilícito e responsabilidade são coisas diversas, pois pode haver responsabilidade sem ilícito bem como ilícito sem responsabilidade.¹¹³

3.6.1.2.1 Ilegitimidade do ato administrativo tributário

O estudo da ilegitimidade do ato administrativo é relevante para esta tese, já que por meio dele serão identificados os critérios para a verificação da presença de vício no ato administrativo capaz de invalidá-lo, o que se aplica também em âmbito fiscal.

A presença de vício no ato, além de caracterizá-lo como ilegítimo, na maior parte das vezes, implica a lesão de direitos subjetivos do sujeito passivo da obrigação tributária que qualifica o dano como ilícito, tornando-o passível de ressarcimento, pois o sacrifício de direitos do administrado requer a legitimidade da ação da Administração Pública. Se houver

¹¹¹ AZEVEDO, Álvaro Villaça. *op.cit.*, p.63.

¹¹² GUIMARÃES, Vasco Branco. *op.cit.*, p. 212.

¹¹³ BESSONE, Mario. *op.cit.*, p.62.

culpa *lato sensu* do agente público na elaboração do ato viciado, é possível afirmar também a ilicitude da conduta.

Tal como ocorre na Itália, falta no Brasil uma sistematização legal a respeito da invalidade dos atos administrativos. Além disso, cada autor trata do fenômeno adotando uma terminologia diversa, o que acaba gerando certa confusão. A maior parte dos estudos trata do tema sob a rubrica dos atos anuláveis e nulos, utilizando premissas constantes no Código Civil, sendo essa a linha seguida neste trabalho.¹¹⁴

Devido à tal imprecisão terminológica, esclarece-se que o entendimento adotado nesta tese é o seguinte: considera-se ilegítimo o ato administrativo que for praticado em desconformidade com as normas jurídicas. Conseqüentemente, poderá ser invalidado, sendo nulo ou anulável, de acordo com a gravidade do vício que o ato apresentar.¹¹⁵

Etimologicamente, vício é definido como o “defeito grave que torna uma pessoa ou coisa inadequadas para certos fins ou funções”; ou, mais especificamente, o “defeito que pode invalidar o ato jurídico”.¹¹⁶ Trata-se do ato defeituoso que não contém ou não percorreu todos os estágios de existência e validade preceituados pelo ordenamento jurídico, podendo tais defeitos causar a sua retirada (invalidade) do mundo jurídico por declarar-se sua nulidade absoluta ou por anular-se o ato anulável.¹¹⁷

A definição apresentada por RICARDO MARCONDES MARTINS adequa-se perfeitamente a esta tese, para quem “vício consiste numa contrariedade ao Direito e, assim, ato viciado significa ato praticado em desconformidade com a ordem jurídica; reflete uma violação, em maior ou menor medida, ao Direito globalmente considerado”.¹¹⁸

¹¹⁴ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália – item 2.1.1.2 Patologia do *provvedimento amministrativo*.

¹¹⁵ “Note-se que, cada autor adota uma denominação diversa para o fenômeno da invalidação. Celso Antônio Bandeira de Mello fala em atos nulos (não podem ser convalidados), atos anuláveis (podem ser convalidados pela Administração) e atos inexistentes. Hely Lopes Meirelles, por sua vez, afirma que só existem atos nulos, pois a Administração se pauta pela legalidade. Se houve ilegalidade, o ato não pode ser convalidado. Assim, para esse autor, não há anulabilidade na esfera administrativa. Maria Sylvania Zanella di Pietro diferencia nulidade absoluta da relativa, separando aqueles que podem ser convalidados ou saneados dos primeiros. De qualquer forma, ela ressalta, com razão, que no Direito Administrativo prevalece o interesse público e, por isso, mesmo as nulidades relativas podem ser conhecidas de ofício pela Administração no exercício de seu poder de autotutela”. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *op.cit.*, p.139.

¹¹⁶ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001, p.1570.

¹¹⁷ ARAÚJO, Edmir Netto de. *op.cit.*, p.494.

¹¹⁸ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. Ato administrativo e procedimento administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella di. (Coord). **Tratado de Direito Administrativo**. v.5., 2014, p.134.

Regra geral, o Direito não tolera o vício, razão pela qual os atos viciados devem necessariamente ser regularizados, saneados ou eliminados. Salvo raras exceções, o Direito exige que o órgão competente, a Administração Pública ou o Poder Judiciário, edite outro ato jurídico, corrigindo o vício, extirpando-o da ordem jurídica ou saneando-o.¹¹⁹

As consequências do vício no ato administrativo podem ser as seguintes: i) dever da Administração de corrigi-lo, ii) direito de resistência do administrado ao ato viciado com a possibilidade de impugnação, iii) dever da Administração de reparação do dano causado a terceiro; iv) dever de responsabilizar o agente público que o editou.

Quando o ato possui apenas pequenos vícios que não exigem correção, sobretudo por não causar danos ao administrado, é considerado um ato meramente irregular, tal como o nome do contribuinte que não foi corretamente grafado, mas que, mesmo assim, permite a identificação. Não se justifica a anulação em tal caso em razão do princípio da economia do procedimento, cabendo à própria Administração Tributária o poder de retificá-lo.

Nesse caso, o único efeito produzido é a responsabilização disciplinar do agente, porém, é bem possível que não gere efeito algum, sequer esse. Frise-se que: se o vício causar algum dano ao particular, por definição, o ato não pode ser considerado meramente irregular.

Logo, será inválido o ato que possui um vício que exige correção; e, válido o ato praticado em conformidade com as leis e, mais ainda, com a Constituição, isto é, que não é dotado de vício que imponha à Administração Pública o dever de corrigi-lo.

Segundo MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, a “invalidação” é sinônimo de anulação e nulidade, indicando que esse fenômeno é o desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade ou ilegitimidade com efeitos *ex tunc*. A Administração possui, em regra, o dever de anular os atos ilegais para restabelecer a legalidade administrativa sob pena de cair por terra o princípio da legalidade.¹²⁰

Esclarece HELY LOPES MEIRELLES que a anulação dos atos administrativos pela própria Administração constitui uma forma normal de invalidação de atividade ilegítima do Poder Público que, no Brasil, está pacificado na doutrina e na jurisprudência, nos termos das Súmulas 346 e 473 do STF e, posteriormente, pelo art.53 da Lei n.9.874/99. Trata-se de uma defesa da instituição e da legalidade de seus atos.¹²¹

¹¹⁹ *Ibidem*, p.135.

¹²⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.225.

¹²¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **op.cit.**, p.209.

Anula-se o ato administrativo por nulidade ou por anulabilidade, sendo que o ato de anular é providência que pode ser tomada pela própria Administração Pública ao realizar o controle interno de legalidade no exercício do poder-dever de “autotutela”, bem como pelo Poder Judiciário ao efetuar o controle externo jurisdicional de legalidade, quando acionado pelo administrado prejudicado.¹²²

Conforme já referido, a desconformidade com a lei atinge o ato em suas origens, logo, a anulação produz efeitos retroativos à data em que foi emitido, ou seja, efeitos *ex tunc*, isto é, a partir de então.¹²³ Nesse sentido, a opinião de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO: “anulado o ato, restituir-se-ão as partes ao estado em que se achavam, e, não sendo possível restituí-las, serão indenizadas pelo equivalente”, que corresponde à redação do art.182 do CC com a substituição da palavra ato por negócio jurídico.

Não é diferente o entendimento de HELY LOPES MEIRELLES, segundo o qual os efeitos na anulação dos atos administrativos retroagem à sua gênese, invalidando as consequências passadas, presentes e futuras do ato anulado, de modo que o pronunciamento de invalidade opera *ex tunc*, desfazendo todos os vínculos entre as partes e obrigando-as à reposição das coisas ao *status quo ante*, como uma consequência natural e lógica da decisão anulatória.¹²⁴

A correção de um ato inválido é sempre vinculada, de modo que o agente público não pode optar por ignorar o vício, razão pela qual a invalidação também pode ser realizada pelo Poder Judiciário. Diante de uma invalidade, caso ainda não tenha decorrido o limite temporal para a tutela administrativa, a Administração Pública é obrigada a agir.¹²⁵

Compartilha-se o posicionamento de RICARDO MARCONDES MARTINS, o qual se baseia nas lições de AGUSTIN GORDILLO, no sentido de que, quando constatada a invalidade do ato, a Administração Pública deverá necessariamente corrigi-lo, já que não possui interesse em descumprir o Direito. Aquilo que eventualmente pode se configurar

¹²² Sobre o tema, o entendimento já consagrado pelo STF por meio das Súmulas n.346 e 473, que estabelecem, respectivamente: “a Administração Pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos”; e, “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

¹²³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.244.

¹²⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **op.cit.**, p.200.

¹²⁵ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. Ato administrativo e procedimento administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. (Coord), **Tratado de Direito Administrativo**. v.5. p.298.

discricionário é a forma como a correção será feita: pela extinção, pela modificação do ato, por uma forma de modificação ou por outra.¹²⁶

O fundamento da invalidação por parte do Poder Judiciário é a própria função jurisdicional, ao passo que por parte da Administração Pública é a autotutela administrativa, sendo o motivo a contrariedade do ato, desde sua edição, ao ordenamento jurídico.

Em matéria tributária, devido aos atributos dos atos administrativos – presunção de legitimidade e exigibilidade – mesmo que o lançamento tributário, o auto de infração e a inscrição do débito em dívida ativa sejam visivelmente ilegítimos, independentemente da gravidade do vício apresentado, que os classifique como nulos ou anuláveis, serão válidos e autênticos, até que seja efetuada prova em contrário, sendo a referida presunção *juris tantum*.

Não haveria qualquer sentido afirmar que atos nulos ou anuláveis não produzem efeitos jurídicos em âmbito fiscal. Tanto produzem que ensejam relações jurídicas, atribuem direito e deveres, causando até danos. Logo, a nulidade e a anulabilidade devem ser arguidas para que tais atos deixem de existir no ordenamento jurídico, pois possuem eficácia até que sejam desconstituídos por meio de linguagem competente.

Na verdade, a diferença entre nulo e anulável em Direito Tributário só ocorre em virtude da necessária precisão teórica, visto que, na prática, ambos devem obrigatoriamente superar o processo de anulação para que o ato seja desconstituído e deixe de produzir efeitos. Não há outra alternativa, sendo necessário o depósito do valor do montante integral do débito ou a concessão de medida liminar em mandado de segurança ou em outras espécies de ação judicial para que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

No que se refere à responsabilidade do Estado, sempre que o ato for contrário ao Direito e precisar ser corrigido, independentemente da gravidade do vício apresentado, será possível ao sujeito passivo da relação jurídica tributária requerer o ressarcimento pelos danos suportados em decorrência da ilegitimidade observada.

Adota-se o posicionamento de HELY LOPES MEIRELLES, segundo o qual o conceito de ilegalidade ou ilegitimidade do ato não se restringe à violação frontal da lei, ou seja, não abrange só a clara infringência do texto legal, mas inclui o abuso, por excesso de

¹²⁶ GORDILLO, Agustín. **Tratado de derecho administrativo**. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, vol.III, p.15.

poder ou desvio de poder, ou por relegação dos princípios gerais de Direito, especialmente dos princípios do regime jurídico administrativo.¹²⁷

São passíveis de anulação os atos administrativos que, por não serem produzidos segundo os preceitos legais, possuem vícios em relação aos elementos integrativos de sua estrutura: a) agente competente; b) forma prescrita em lei; c) objeto; d) motivo; e) finalidade.

3.6.1.2.1.1 Vícios relativos ao sujeito

O ato administrativo deve ser praticado por agente público a quem a lei outorgou poderes para desempenhar a função. Deve resultar do exercício das atribuições de um agente público competente que recebeu poderes para realizar certa parcela da função administrativa.

A título de exemplo: a realização de lançamento de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano (IPTU) em relação a imóvel situado no Município “X” por fiscal municipal vinculado ao Município “Y” como se fosse competente para emitir a cobrança.

O lançamento tributário é considerado ilegítimo devido ao vício de competência que enseja sua nulidade absoluta. Entretanto, a simples ilegitimidade do ato não é suficiente para imputar a responsabilidade ao Estado, já que esse problema pode ser satisfatoriamente resolvido com a sua mera anulação evitando maiores prejuízos.

Em outros termos: apesar do lançamento tributário realizado pelo agente público com a cobrança de IPTU sobre imóvel situado fora da zona pertencente ao município de sua competência poder caracterizar sua conduta como culposa, é possível que as consequências danosas sejam evitadas por meio da anulação de ofício do ato, de modo que não se verifique a responsabilidade do Estado.

Obviamente que a possibilidade de anular, ou não, o ato de lançamento depende da situação concretamente apresentada, segundo disposto no inciso III do art.145 e no inciso IV do art.149 do CTN, de acordo com o qual o lançamento pode ser revisto de ofício quando verificada a falsidade, o erro de fato e a omissão por parte do sujeito passivo.

No exemplo acima, como se trata de erro de fato, admite-se que a Administração Tributária anule o ato de lançamento, de modo que se a anulação for suficiente para recompor a situação do contribuinte ao *status quo ante*, evitando prejuízos, não existe responsabilidade

¹²⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **op.cit.**, p.198.

do Estado em razão da inexistência de dano, apesar da ilegitimidade do lançamento tributário e da possível culpa *lato sensu* do agente, os quais caracterizam a conduta como ilícita.¹²⁸

Na hipótese de o lançamento não ser anulado de ofício, é necessário avaliar quais foram os danos efetivamente suportados pelo contribuinte (ou responsável) em cada situação concreta. Se apresentar impugnação e obter a anulação do ato em via administrativa com a suspensão automática da exigibilidade do crédito, é possível que não se verifiquem prejuízos que superem o dever de tolerância mínima, não havendo responsabilidade.

3.6.1.2.1.2 Vícios relativos ao objeto

O objeto e conteúdo do ato devem ser lícitos, ou seja, o resultado que se pretende alcançar deverá estar pautado em lei, sendo aceito pela ordem jurídica, além de ser possível, física e juridicamente, certo e determinado, razoável e moral.¹²⁹

Segundo a letra “c” do parágrafo único do art.2º da Lei n.4.717/65, “a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação da lei, regulamento ou outro ato normativo”. Afirma MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO que haverá vício quando o objeto do ato não for lícito, possível (de fato e de direito), moral e determinado.¹³⁰

Nos atos vinculados, que constituem a maior parte dos atos praticados em âmbito tributário, o objeto está determinado no preceito legal; ao passo que, nos discricionários deve se enquadrar nos limites legais da liberdade apreciativa outorgada à Administração.¹³¹

Tal espécie de vício ocorre se o objeto do ato é proibido pela lei; se é diverso do que foi previsto para o caso sobre o qual incide; como também, se é impossível, imoral ou incerto. Por exemplo: ao efetuar o lançamento tributário relativo à cobrança de contribuição social incidente sobre o lucro, a autoridade administrativa mal interpreta a lei, elaborando cálculos com base no faturamento da empresa; ou, ao exigir o imposto territorial rural (ITR), adota base de cálculo muito superior à realmente devida, o que significa a não ocorrência do fato gerador conforme a previsão da hipótese de incidência.

¹²⁸ “O erro de fato situa-se no conhecimento dos fatos, como simples fatos, independentemente da relevância jurídica que possam ter. Já o erro de direito situa-se no conhecimento da norma, que inclui o conhecimento dos efeitos jurídicos que sua incidência produz. Ocorre o erro de fato quando o Fisco considera no lançamento aspectos diferentes daqueles efetivamente acontecidos (por exemplo, os valores registrados nas notas fiscais foram transcritos incorretamente)”. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário**. RDTAPET n.13, mar./07, p.49.

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp 79.696/ES**, 5ª Turma, rel. Min. Félix Fischer, j.13.10.1997, Dje. 24.11.1997.

¹³⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.250.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **op.cit.**, p.475.

Se no termo de inscrição do débito em dívida ativa não há indicação do nome do devedor e dos corresponsáveis, da quantia devida e do modo de calcular os juros de mora, nos termos do art.202 e 203 do CTN, pode ser declarada a nulidade do ato em razão da falta de certeza em relação a seu objeto, considerando-o ilegítimo.

Outro exemplo interessante sobre vício em relação ao objeto – lícito, possível e determinado – é o lançamento tributário efetuado pela autoridade fiscal desconsiderando a sentença transitada em julgado proferida em ação declaratória aforada pelo contribuinte em face da Fazenda Pública com a finalidade de ver reconhecida judicialmente a existência ou inexistência de determinado vínculo jurídico obrigacional de caráter tributário com o escopo de promover o acertamento da relação jurídica maculada pela incerteza.

A ação declaratória julgada procedente gera para o Fisco a obrigação de adotar determinado comportamento em relação ao contribuinte. Logo, os atos praticados em sentido contrário a tal determinação serão considerados viciados e passíveis de anulação.

A título de exemplo, a ação declaratória proposta pelo contribuinte para crédito de imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) em razão de isenção. Sendo vencedor, o contribuinte tem direito de se comportar, em relação ao Fisco, segundo o disposto na decisão, ou seja, tem direito de se creditar, de modo que qualquer ato contrário praticado pelo Fisco, que desconsidera a existência de tal crédito, será considerado viciado e passível de anulação, devido à problemas pertinentes ao seu objeto.

Desse modo, a Administração Tributária tem o dever de adotar comportamentos omissivos no sentido de “tolerar” os procedimentos adotados pelo contribuinte que estejam em conformidade com o conteúdo da sentença proferida, aceitando como bons os registros fiscais escorados na definição declarativa sentencial.¹³²

No caso de ação declaratória de inexistência de relação jurídica entre a União e o contribuinte em relação à incidência do imposto sobre produtos industrializados (IPI), pois o entendimento jurisprudencial é no sentido de que determinado serviço está sujeito apenas à incidência do imposto sobre serviços (ISS), o ato praticado pelo fiscal federal contrário à sentença é considerado ilegítimo dada a existência de vício no que tange ao objeto.

É também possível a situação em que: apesar de transitada em julgado a sentença de mérito proferida em ação anulatória de débito fiscal que anulou o lançamento tributário

¹³² MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial**. 8.ed. São Paulo: Dialética, 2015, p.500.

ou o auto de infração para imposição de penalidades, o Fisco prossegue com a inscrição em dívida ativa e com a execução fiscal, desconsiderando a decisão, o que caracteriza a conduta como ilícita, dada a ilegitimidade do ato e a culpa do agente público; ou, na hipótese em que a exigibilidade do crédito tributário se encontra suspensa por qualquer uma das situações enumeradas pelo art.151 do CTN, porém, mesmo assim, o agente prossegue com a prática de atos voltados à satisfação do crédito, inscrevendo-o em dívida ativa e promovendo o ajuizamento da execução fiscal.

Em tais casos, é nítida a culpa do agente público que negligenciou o fato do crédito tributário estar suspenso ou ter sido anulado mediante sentença transitada em julgado, a qual, associada à ilegitimidade da inscrição do débito em dívida ativa e do ajuizamento da execução fiscal, confere o caráter ilícito à conduta, podendo ensejar a responsabilidade do Estado pelos danos causados ao contribuinte.

Esse tema foi objeto de análise também pela Corte de Cassação italiana, em 11 de junho de 2012, por meio do acórdão n.9445, em que foi julgado procedente o pedido de ressarcimento de danos formulado pelo contribuinte em decorrência do comparecimento de fiscais em seu escritório para penhorar bens em execução forçada na presença de clientes, funcionários e familiares, desconsiderando a sentença transitada em julgado em âmbito penal que o absolveu da acusação da prática de crime de evasão fiscal e reconheceu indevido o tributo exigido.¹³³

3.6.1.2.1.3 Vícios relativos à forma

Consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato, conforme estabelece a letra “b” do parágrafo único do art.2º da Lei n.4.717/65. O ato é ilegal por vício de forma se a lei a exige de maneira expressa ou se a finalidade só pode ser alcançada por aquela forma específica.

Em matéria fiscal, a constituição do crédito fiscal por meio do lançamento ou do auto de infração e a emissão da certidão de dívida ativa, por exemplo, exigem o cumprimento de formalidades sob pena de invalidade do ato, nos termos dos arts.142 e 202 do CTN.

Deve constar no lançamento tributário referência clara aos elementos constantes no art. 142 do CTN, identificando a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável, o cálculo

¹³³ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário – item 4.6.2 – Cassação Civil, Seção III, n.9445, de 11 de junho de 2012.

do montante devido, o sujeito passivo, a penalidade cabível, fazendo-se necessária inclusive a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente.

Afirma LEANDRO PAULSEN que, muitas vezes, o documento de lançamento tributário (NFLD, Auto de infração, etc.) não é detalhado, mas pode ser acompanhado dum relatório fiscal que o integra, contendo os dados necessários para a perfeita compreensão das causas de fato e de direito e do período e da dimensão da obrigação imputada ao contribuinte, caso em que inexistirá vício de forma.¹³⁴

Se há vício formal no ato de lançamento, fica invalidada a constituição do crédito tributário, o que não afeta a obrigação tributária, pois novo lançamento poderá ser efetuado antes de expirado o prazo decadencial, sempre com base na produção de nova linguagem.

No mesmo sentido, o art.202 do CTN estabelece os requisitos que o termo de inscrição da dívida ativa deverá necessariamente conter sob pena de nulidade.

3.6.1.2.1.4 Vícios relativos ao motivo

Embora a Lei n.4.717/65 estabeleça como vício a inexistência de motivo, ou seja, “quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido”, MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO afirma que também a falsidade de motivo pode determinar a ilegitimidade do ato e, conseqüentemente, a sua nulidade.¹³⁵

De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, o motivo do ato é aquele acontecimento do mundo que feriu a sensibilidade de um sujeito de direito e está à espera da linguagem própria que lhe dê foros de objetividade.¹³⁶ Logo, está atrelado aos fundamentos que ensejam a celebração do ato.¹³⁷

CARVALHO indica como exemplo de ilegitimidade do ato administrativo capaz de torná-lo nulo em razão de vício de motivação, o lançamento cujo motivo nele inscrito, isto é, a ocorrência do fato jurídico tributário, nunca aconteceu.¹³⁸

Por exemplo, o caso em que a Administração Tributária prosseguiu em execução fiscal para a cobrança de débito tributário contra o suposto devedor, lastrado em certidão de

¹³⁴ PAULSEN, Leandro. *op.cit.*, p.1009.

¹³⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *op.cit.*, p.250.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *op.cit.*, p.504.

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.467.

¹³⁸ *Ibidem*, p.496.

dívida ativa (CDA) relativa a lançamento de IPTU em relação a imóvel que não era de sua propriedade, mas de propriedade do próprio Município. Além de ilegítimo o ato por vício de motivação, pois o fato gerador não foi praticado, a conduta do agente público é visivelmente culposa, caracterizando um erro grosseiro.¹³⁹

3.6.1.2.1.5 Vícios relativos à finalidade

Trata-se do desvio de poder ou de finalidade definido pela letra “e” do parágrafo único do art.2º da Lei n.4.717/65 como aquele que se verifica quando “o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto explícita ou implicitamente na regra de competência”.

Segundo MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, a finalidade pode ter duplo sentido, de modo que há “desvio de poder” quando o agente pratica o ato com inobservância do interesse público ou com objetivo diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na lei. Desse modo, o agente desvia-se ou afasta-se da finalidade que deveria atingir para alcançar resultado diverso, não amparado por lei.¹⁴⁰

No Direito Tributário, a finalidade é ao objetivo de tornar juridicamente possível o exercício do direito subjetivo à prestação tributária.¹⁴¹

3.6.1.2.2 Culpa em sentido amplo

A conduta é considerada ilícita quando, além da ilegitimidade do ato, que ocorre na presença de vícios que causam a sua invalidação, se verifica a culpa *lato sensu* da agente público, que é composta pela violação intencional do dever jurídico que caracteriza o dolo e pela lesão do dever jurídico de diligência marcado pela imprudência, negligência e imperícia no agir administrativo que identifica a culpa *stricto sensu*.

Nas hipóteses em que se aplica a teoria subjetiva, não há dever de ressarcimento do dano se não for efetuada a prova da culpa do agente que praticou a conduta. No entanto, em se tratando da teoria objetiva, dada a vulnerabilidade do lesado, o legislador determinou no parágrafo único do art.927 do CC e no §6º do art.37 da CF que o dever do agente causador do dano de ressarcir-lo independe da demonstração da culpa, sendo suficiente a comprovação

¹³⁹ BRASIL. STJ. **Recurso Especial nº1.139.492/PB**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. j.17/05/2011. <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=13750343&num_registro=200802405273&data=20110216&tipo=91&formato=PDF> Último acesso em 09 jun. 2016.

¹⁴⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.251.

¹⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **op.cit.**, p.505.

da ocorrência do dano e do nexo de causalidade entre o dano e a conduta, sem prejuízo de eventuais excludentes trazidas pelo Poder Público.

Ressalte-se que, no julgamento do REsp n.773.470/PR, 2ª Turma, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, foi afirmado que, no caso de ajuizamento indevido da execução fiscal, nem o dano moral precisa ser provado, pois será considerado *in re ipsa*, baseado no mecanismo da presunção.¹⁴²

Embora a responsabilidade objetiva prescindida da prova da culpa *lato sensu*, não significa que o dano não possa resultar da prática de conduta ilícita. Pelo contrário, por meio da pesquisa jurisprudencial realizada tanto na Itália quanto no Brasil, constatou-se que, na maior parte das vezes, o dano decorre de ato ilegítimo praticado pelo agente público como consequência do descumprimento do dever de diligência que é imposto aos agentes públicos em razão da natureza da atividade estatal.¹⁴³

Para MARÇAL JUSTEN FILHO, todo aquele que é investido de competências estatais possui o dever objetivo de adotar as providências necessárias e adequadas para evitar danos às pessoas e ao patrimônio, de modo que quando o Estado infringir esse dever objetivo e der oportunidade para a ocorrência de um dano, estarão presentes os elementos necessários à formulação de um juízo de reprovabilidade em relação à sua conduta.¹⁴⁴

Esclarece o jurista que a objetivação da responsabilidade não significa a ausência de culpa. Pelo contrário, há uma presunção da culpa derivada da existência de um dever de diligência especial, que a natureza da atividade estatal impõe a seus agentes, a qual consiste em prever as consequências das condutas praticadas, adotando as providências necessárias para evitar a consumação de danos a terceiros.

¹⁴² “Indenização por danos morais. Ajuizamento de execução fiscal por dívida com o Fisco já paga. Fixação do valor da indenização. Verba honorária – Não havendo dúvida quanto a ocorrência dos fatos narrados na inicial, fica dispensada a prova objetiva do prejuízo moral do autor, eis que demonstrada a situação ofensiva, sendo clara a responsabilidade da União, além do que, o constrangimento moral sofrido em função do ajuizamento da execução é evidente. Reduzido o valor fixado a título de indenização para melhor se adequar à espécie, assim como se harmonizar com o habitualmente fixado por esta Turma” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça”. **Recurso Especial n.773.470/PR**. Relatora Ministra Eliana Calmon. Brasília. Julgamento em 02/03/2007. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2872176&num_registro=200501339024&data=20070302&tipo=51&formato=PDF Último acesso em 09 jun. 2016.

¹⁴³ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

¹⁴⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **op.cit.**, p.811.

Nesse sentido, se o agente público infringir o dever de cuidado, atuando de forma displicente, descuidada, inábil, está configurada a conduta culposa fazendo surgir, se houver dano a terceiro, a responsabilidade do Estado.¹⁴⁵

O descumprimento do dever de diligência pode ser identificado principalmente por meio do descumprimento dos princípios jurídicos tributários e administrativos dispostos em âmbito constitucional e infraconstitucional, que atuam como parâmetro para atuação dos agentes públicos regulando o *modus operandi* da Administração Tributária.

Trata-se dos princípios de: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, igualdade, capacidade contributiva, não confisco, anterioridade, irretroatividade, boa-fé, colaboração, transparência, razoabilidade, proporcionalidade, entre outros, cuja lesão caracteriza a culpa do agente público no exercício de sua atividade.

3.6.2 Dano

3.6.2.1 Considerações iniciais

Etimologicamente, a origem do vocábulo “dano” é a palavra latina *damnum*, que deriva do verbo *demere*, cujo significado é “tolher, privar, decrescer, diminuir”. Trata-se do contrário de *emere* que, por sua vez, significa adquirir ou aumentar.¹⁴⁶

Conforme a célebre definição de ADRIANO DE CULPIS, o termo “dano” indica prejuízo, ou seja, a destruição ou a alteração de uma situação favorável. Explica o jurista que as forças naturais e a obra humana podem criar e melhorar uma situação, mas também podem destruí-la ou diminuí-la. Isso torna ampla a noção de dano, dificultando a determinação dum limite que viabilize a compreensão do que é prejuízo, ou consequência prejudicial, que seja capaz de englobar a totalidade de emanções da personalidade humana para fins jurídicos.¹⁴⁷

Por isso, a relevância da observação de que a noção jurídica de dano não coincide com a comum, de modo que é necessário distinguir essa ideia geral difundida pela linguagem corrente que usa o termo dano se referindo à sensação subjetiva de quem sofre com a conduta

¹⁴⁵ *Ibidem*, p.813.

¹⁴⁶ MINOZZI, Alfredo. **Studio sul danno non patrimoniale**. 3.ed. Milano: Società Editrice Libreria, 1917, p.29; LOPEZ, Teresa Ancona. **O Dano Estético: responsabilidade civil**. 3.ed. revista, ampliada e atualizada com o Código Civil de 2002. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 23.

¹⁴⁷ “L’espressione dano indica nocimento o pregiudizio, vale a dire annientamento o alterazione di una situazione favorevole; le forze naturali come l’opera dell’uomo, come possono creare o incrementare una situazione favorevole, così possono distruggerla o menomarla. DE CULPIS, Adriano. **op.cit.**, p. 19.

alheia, do dano que realmente enseja responsabilidade civil, isto é, que é aquele considerado do ponto de vista do Direito, o qual será abordado nos próximos parágrafos.

Apesar de constituir um fenômeno unitário, o dano possui dois aspectos que se referem aos dois momentos de sua ocorrência, quais sejam: i) dano-evento, que corresponde à lesão de direitos subjetivos ou de interesses juridicamente relevantes, intitulado “dano injusto” pelos italianos; e, ii) dano-consequência, que é o prejuízo econômico efetivamente suportado, o qual servirá como referência para o ressarcimento. Esse desmembramento é essencial para o estudo da responsabilidade do Estado por dano tributário.

Preliminarmente, serão efetuadas algumas considerações sobre a relevância do dano como requisito da responsabilidade civil aplicada ao Estado. Parte-se do pressuposto de que, regra geral, segundo a Constituição de 1988, se emprega a teoria da responsabilidade objetiva que, ao deslocar o respaldo do dever jurídico de ressarcimento aos ditames da teoria da solidariedade patrimonial da coletividade, permitiu a responsabilidade do Estado tanto no que se refere ao dano resultante da conduta lícita quanto da ilícita, o que se deduz, sobretudo, em razão da desnecessidade da demonstração da culpa (sentido amplo) do agente causador do dano para que seja imputado o dever de indenizar, conforme disposto no §6º do art.37 da CF e no parágrafo único do art.927 do CC, ensejando uma verdadeira ampliação da proteção dos direitos do administrado.¹⁴⁸

Nesse sentido, o respaldo do dever de ressarcir foi deslocado da ilicitude do ato, isto é, da ação causadora, para a análise do efeito por ela produzido, de forma que o foco da investigação deixa de ser a atitude do agente e passa a ser a situação sofrida pelo lesado.

Em seguida, serão apontadas, com base na interpretação das normas jurídicas do Direito brasileiro que disciplinam a responsabilidade do Estado, as três hipóteses que foram levantadas sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário, identificando, de um lado, as características da conduta praticada pelo agente público e, de outro, as do dano suportado, para concluir pela possibilidade de ressarcimento, ou não. As combinações possíveis são: i) conduta lícita com resultado danoso lícito; ii) conduta lícita com resultado danoso ilícito; e, iii) conduta ilícita com resultado danoso ilícito.¹⁴⁹

¹⁴⁸ ARAÚJO, Edmir Netto de. **op.cit.**, p.789.

¹⁴⁹ A combinação conduta ilícita com resultado danoso lícito não será tratada por não ser admitida no presente estudo. Em outras palavras, entende-se que não é possível em matéria de responsabilidade civil um resultado danoso lícito como consequência de uma conduta ilícita.

3.6.2.2 O dano como elemento determinante da responsabilidade do Estado

O pressuposto lógico e essencial da responsabilidade civil é a existência de um dano (em sentido jurídico) como resultado da conduta dum terceiro, isto é, de pessoa diversa da lesada, de modo que o substrato mínimo da relação de responsabilidade é a existência de: uma ação causadora (conduta) e um resultado danoso (ilícito) vinculados por um nexo de causalidade.¹⁵⁰

Retomando a ideia inicial exposta no Capítulo 1, o resultado danoso corresponde à hipótese (H) da norma primária sancionadora – “se causar dano a outrem” – que, por si só, é considerada um ilícito devido ao fato de estar conectada a uma sanção como consequência (C) – “então deve ser a obrigação do agente causador de ressarcir o dano”.¹⁵¹

Portanto, entende-se dano, para fins de responsabilidade civil, o resultado ilícito estabelecido na hipótese da norma primária sancionadora por violar o dever jurídico de “não causar dano a outrem” disposto na norma primária dispositiva. Esse resultado danoso decorre dum conduta que, na maioria das vezes é ilícita, dado o descumprimento dum dever jurídico anterior, mas não necessariamente, já que pode resultar também de uma conduta lícita, pois, nesse caso, a ilicitude que enseja a responsabilidade está no próprio dano e não na conduta.¹⁵²

Desse modo, verifica-se, desde já, que a ilicitude do resultado danoso independe da ilicitude da ação causadora (conduta). Isso porque, a ilicitude do resultado danoso decorre do descumprimento da norma primária dispositiva que prescreve o dever jurídico de “não causar dano a outrem”, cuja consequência, estabelecida na norma primária sancionadora, é a aplicação da sanção de ressarcimento do dano; ao passo que, a ilicitude da ação causadora

¹⁵⁰ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. Controle da Administração Pública e Responsabilidade do Estado. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.) **Tratado de Direito Administrativo**. 1.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p.243.

¹⁵¹ Parte-se da estrutura deontica a seguir: “se é o fato F (H), então deve ser o fato de *Sa* estar obrigado a praticar a conduta C (C) ante o sujeito *Sp*. Apesar dessa estrutura também ser utilizada para a norma primária dispositiva, nesse momento, será usada para norma primária sancionadora, em que F é considerado um ilícito pelo simples fato de estar conectado a C que, neste caso, é uma sanção. Dito de outra maneira: F se refere ao descumprimento do dever jurídico “não causar dano a outrem”, ao qual se aplica a sanção de ressarcimento do dano, de modo que o resultado “dano” por si só é considerado um ilícito, razão pela qual se afirma que o ilícito pode não estar na conduta, mas está no resultado. Por conduta entende-se a ação que gerou o dano, a qual pode ser lícita ou ilícita, pois não é determinante da ilicitude do dano. Logo, a estrutura deontica seria assim redigida: Se *Sa* causar dano a *Sp* (fato F) (H), então deve ser o fato de *Sa* estar obrigado a ressarcir o dano causado a *Sp* (C), em que (H) corresponde ao ilícito e (C) equivale à sanção.

¹⁵² ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Responsabilidade extracontratual do Estado por atos lícitos: ensaio em homenagem a Guido Soares. In: Casella, Paulo Borba [et al.] (orgs.). **Direito internacional, humanismo e globalidade: Guido Fernando Silva Soares**. São Paulo: Atlas, 2008, p.16.

do dano, vale dizer, da conduta, resulta do descumprimento de outra norma jurídica qualquer, ou seja, de um dever jurídico preexistente.

Por exemplo: o motorista que supera a velocidade máxima permitida comete um ato ilícito, visto que sua conduta é contrária ao Direito, além de culposa. É possível que dessa conduta ilícita de violar a velocidade máxima permitida não resultem danos, ensejando só a imposição de multa, pois não houve violação da norma primária dispositiva “não causar dano a outrem”. Contudo, se ao conduzir o veículo em alta velocidade ocorre um atropelamento, a conduta ilícita terá produzido um resultado danoso que também é ilícito, devido à violação da norma geral *neminem laedere*, ou seja, da referida norma primária dispositiva.

Logo, a ilicitude da conduta se refere ao descumprimento da norma que impõe o limite máximo de velocidade, diferenciando-se da ilicitude que se verifica no dano, a qual decorre da violação do dever de “não causar dano a outrem”, lesando direitos subjetivos ou interesses juridicamente protegidos.

Nesse sentido, afirma FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA: “o dano já traz implícito o significado de resultado ilícito”.¹⁵³

Importante observar que o termo “ilícito” foi utilizado por KELSEN, e por quem segue sua teoria, em tal caso, para significar o “descumprimento de dever jurídico prescrito” ou “contrariedade ao Direito”, isto é, objetivamente, sem se perquirir a culpa, como sinônimo de antijuridicidade.

Isso porque, em relação ao resultado danoso, basta o elemento objetivo do ilícito, que é a contrariedade ao Direito, pois a voluntariedade está na conduta, sendo o dano sempre um resultado. Dito de outra forma: para que o resultado danoso seja qualificado como ilícito, é suficiente a contrariedade ao Direito, pois não existe culpa no resultado, apenas na conduta. Mesmo que o dano seja desejado pelo agente em determinadas situações, a voluntariedade está sempre localizada na conduta. Portanto, para se afirmar a presença do ilícito no dano, é suficiente a contrariedade ao Direito.¹⁵⁴

O entendimento desta tese que está alicerçado na definição de ilícito disposta no art.186 do CC é no sentido de que a contrariedade ao Direito, isoladamente, não é suficiente para qualificar a conduta como ilícita, pois é necessária a presença do aspecto subjetivo que

¹⁵³ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. *op.cit.*, p.397.

¹⁵⁴ FLUMIGNAN, Silvano José Gomes. **Dano evento e dano consequência**. 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p.40

se traduz na culpa *lato sensu*; todavia, é o bastante para caracterizar a ilicitude do dano, pois não há dolo ou culpa no resultado senão na conduta que o produziu, razão pela qual é possível utilizar o termo ilícito também no que se refere ao resultado danoso.

A ação causadora do dano ou conduta (lícita ou ilícita) produz um evento danoso, o qual será considerado ilícito sempre que revelar a lesão de direito subjetivo ou de interesse juridicamente relevante, denominando-se “dano evento”, além dum prejuízo econômico que normalmente a ele se associa como consequência material intitulado “dano consequência”, sendo esse o sentido jurídico de dano.

Nenhum desses aspectos do dano poderá ser descartado, pois são indispensáveis para sua compreensão. Conjuntamente, ensejam a responsabilidade civil, inclusive aplicada ao Estado, por isso: se não há dano, não há responsabilidade, de modo que não é suficiente o risco de dano. Observa-se que não se trata de dano no sentido da linguagem comum, mas no sentido jurídico, ou seja, do Direito.

Sobre o tema RENATO ALESSI: “la lesione deve essere, oltrechè lesione della sfera economica, lesione della sfera giuridica: il che trasforma il mero danno economico in un danno giuridico, come tale risarcibile”.¹⁵⁵

Não fosse a necessidade de aferir a presença do componente ilícito no dano, que corresponde à lesão de direitos subjetivos ou de interesses juridicamente protegidos, para a existência do dever de ressarcir, que confere sentido jurídico ao dano, seria possível concluir equivocadamente que basta uma perda qualquer, o dano em sentido comum, entendido como a sensação subjetiva de quem sofre com a conduta alheia, para que haja responsabilidade.

Por exemplo, a situação do candidato a uma vaga de emprego que mora na cidade de Porto Alegre que, para realizar uma entrevista em um famoso escritório de advocacia de São Paulo, adquire uma passagem aérea, gasta com hospedagem e transporte na cidade. Se o candidato não for aprovado na entrevista e, conseqüentemente, contratado pelo escritório, terá sofrido prejuízos que equivalem às despesas acima descritas, todavia, não terá direito ao ressarcimento, pois não houve violação a interesses protegidos pelo ordenamento jurídico.

Vale a pena sublinhar que o dano passível de ressarcimento, que compõe a norma primária sancionadora, sempre será o dano considerado a partir do ponto de vista do Direito,

¹⁵⁵ ALESSI, Renato. **L'illecito e la responsabilità civile degli enti pubblici**. 2.ed. Milano: Giuffrè, 1972, p.8.

que corresponde à lesão de direito subjetivo ou de interesse juridicamente relevante, o que, na Itália, equivale ao “dano injusto”.¹⁵⁶

Portanto, não basta que a suposta vítima se considere lesada, é necessário que o dano seja reputado relevante pela sociedade, isto é, que traduza a lesão dum direito subjetivo ou de interesse juridicamente protegido, pois é o que determina a contrariedade ao Direito, além do dano econômico.¹⁵⁷

Sobre o assunto, conclusiva a afirmação de FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA: “dano, para fins de responsabilidade civil, é aquilo que o direito objetivamente considera e não aquilo que a vítima subjetivamente assim considera”.¹⁵⁸

Nessa lógica, esclarece que “para que haja responsabilidade, pois, é necessário que tenha havido conduta ilícita ou resultado ilícito; ou ainda, conduta ilícita que enseja o resultado ilícito – sendo as duas últimas hipóteses que ensejam a responsabilidade civil”.¹⁵⁹

A lesão de direitos subjetivos ou de interesses juridicamente relevantes que gera a ilicitude do dano se traduz sobretudo na lesão de direitos fundamentais da personalidade e da propriedade, bem como no leque de direitos que resultam da relação normal em um Estado de Direito entre a Administração Pública e os cidadãos, a exemplo do direito à legalidade, segurança jurídica, igualdade, imparcialidade, moralidade, boa-fé, à proporcionalidade etc.

No ordenamento jurídico brasileiro, o legislador não especificou nos arts.186 e 927 do CC quais são os danos que merecem tutela do Direito, já que utilizou apenas o termo dano, de maneira genérica, pois se trata de uma cláusula aberta. Contudo, há na Constituição de 1988 um direcionamento sobre a área de circunscrição do dano passível de ressarcimento devido à especificação dos direitos e interesses que o ordenamento jurídico selecionou como tuteláveis e merecedores proteção jurídica, dentre os quais estão os direitos fundamentais da pessoa humana dispostos no art.5º da CF, tais como a propriedade e a liberdade; e, o direito à livre iniciativa econômica, estabelecido no art.170 da CF, que constituem objeto da lesão no dano tributário. Logo, os danos que incidem sobre direitos que a ordem jurídica escolheu tutelar são reputados ilícitos.¹⁶⁰

¹⁵⁶ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

¹⁵⁷ STANZIONE, Pasquale. **op.cit.**, p.789.

¹⁵⁸ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **op.cit.**, p.396.

¹⁵⁹ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. **op.cit.**, p.19.

¹⁶⁰ STANZIONE, Pasquale. **op.cit.**, p.790.

Em vista de todo o exposto, a primeira conclusão a que se chega é a seguinte: a conduta lícita ou ilícita que não produz “dano” algum não enseja responsabilidade do Estado. Isso se aplica inclusive em âmbito tributário, de forma que a ação de ressarcimento de danos proposta pelo contribuinte contra o Estado requer a existência dum prejuízo concreto sofrido pelo sujeito passivo da relação tributária.

Caso contrário, ou seja, se a conduta do agente público se restringir à prática de um ato ilegítimo que não produz consequências danosas, caberá somente ação anulatória do ato acompanhada do requerimento de repetição do indébito, com juros e correção monetária, caso tenha sido efetuado o pagamento de tributo; porém, não cabe ressarcimento de danos.

Isso porque não é certo que da violação das normas na prática da conduta resulte necessariamente dano: há ilegalidade, ilegitimidade. O dano é uma realidade autônoma que deverá ser verificada em cada caso específico. Se com a mera anulação do ato praticado pelo Fisco repõe-se a ordem jurídica, não há que se falar em responsabilidade do Estado.¹⁶¹

Conforme foi mencionado ao examinar as características da conduta ilícita, o ato ilegítimo não constitui fonte de responsabilidade do Estado, já que resulta da violação da lei, da incompetência ou do excesso de poder, os quais por si só não ensejam a responsabilidade. É necessário que o ato contrário ao Direito produza resultado danoso para que seja gerador de responsabilidade civil; do contrário, pode ser sanado apenas com a sua anulação.

Isso ocorre, por exemplo, se o agente público constatar a presença de um vício formal no lançamento capaz de invalidar a constituição do crédito tributário, tal como o “erro de fato” na indicação da área cadastral do imóvel inferior à sua área real, que pode ser revisto de ofício e anulado em autotutela antes mesmo de ensejar danos ao contribuinte. Apesar de vigorar o princípio da imutabilidade do lançamento tributário, em algumas situações estabelecidas no art.149 do CTN, admite-se a sua alteração *ex officio*.

É também possível imaginar a hipótese em que o contribuinte recebe notificação do lançamento realizado de ofício pela Administração Tributária nos casos previstos em lei e efetua a impugnação do ato escolhendo a via administrativa devido à suspensão automática do crédito fiscal. Ao final do processo administrativo, reconhece-se a existência de vício no ato de lançamento que é anulado sem consequências prejudiciais ao contribuinte, que sequer foi representado por profissional habilitado.

¹⁶¹ GUIMARÃES, Vasco Banco. *op.cit.*, p. 212.

Frise-se que o raciocínio desenvolvido nesta tese parte do pressuposto de que o dano é consequência de uma conduta, com a qual não se confunde, apesar dela resultar. Em vista disso, entende-se que um aspecto da responsabilidade civil se refere ao caráter lícito ou ilícito da conduta praticada; e, o outro, à juridicidade ou antijuridicidade do dano. Ambos os aspectos são relevantes, porém, nesta tese, considera-se o último como fator determinante da responsabilidade do Estado por dano tributário.

Dito de outra forma: tanto a conduta ilícita quanto a lícita podem produzir danos passíveis de ressarcimento desde que seja possível qualificá-los como antijurídicos, sendo a antijuridicidade identificada na lesão de direitos subjetivos ou de interesse relevante para o Direito, não podendo ser justificado com base em nenhuma regra da ordem jurídica.¹⁶²

Conforme anteriormente afirmado, existem situações em que o legislador impõe o dever de ressarcimento somente na hipótese em que o dano decorre de uma conduta ilícita, destacando-se a culpa do agente que se conduziu de determinada forma (em sentido amplo).

Nesses casos, aplica-se a teoria da responsabilidade subjetiva, já que o objeto de interesse corresponde à valoração da conduta praticada pelo sujeito causador do dano e não ao prejuízo sofrido pelo lesado. Isso se verifica nas relações entre particulares, nas condutas estatais omissivas e na ação regressiva do Estado em face do agente público.

No entanto, há situações em que se torna irrelevante a valoração da conduta, pois o foco da responsabilidade recai sobre a conjuntura da vítima do dano, devido ao interesse do legislador de recompor o cenário ao *status quo ante*, elevando-se o caráter compensatório da sanção no caso da responsabilidade. Sucede quando se aplica a teoria da responsabilidade objetiva, na qual não tem a mesma relevância a legitimidade dos atos praticados pelo agente público, existindo o dever de ressarcimento mesmo quando não houver violação do dever de cuidado, no que se inclui a responsabilidade por condutas lícitas.

Nesse sentido, na responsabilidade objetiva, a conduta causadora do dano poderá ser lícita, porém o resultado danoso deverá ser necessariamente ilícito, pois a ilicitude é um componente que deve estar presente: na conduta e no dano, ou apenas no dano.

Não significa que nas hipóteses em que se aplica a responsabilidade objetiva não seja possível que o dano resulte da prática de uma conduta ilícita. Pelo contrário, a frequência dos danos que se amoldam perfeitamente no descumprimento do dever de diligência costuma

¹⁶² Embora a ilicitude do dano também possa decorrer da lesão de um interesse jurídico relevante, em matéria tributária, só há lesão de direitos subjetivos, razão pela qual a ilicitude do dano se restringe a essa categoria.

ser muito maior do que a dos danos resultantes de atos lícitos. Ocorre que, em tais situações, na medida em que o legislador reconheceu a vulnerabilidade do sujeito lesado – que, no caso desta tese, é o sujeito passivo da relação tributária – não é necessário demonstrar a culpa.

Conforme explica FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA: “se o Direito prevê, para o Estado, responsabilidade objetiva, o Estado responderá tanto nas situações em que tiver havido culpa, como naquelas em que não tiver havido”. Afirma o jurista: “o Direito Constitucional fixa para o Estado apenas um sistema de responsabilidade extracontratual que absorve tanto as situações decorrentes dos ditos atos lícitos, como as decorrentes dos atos ilícitos de agentes públicos”. Apenas não é necessário, para a incidência da responsabilidade, a demonstração da culpa.¹⁶³

Logo, o sistema brasileiro de responsabilidade do Estado leva à cogitação de que há dever de ressarcir também quando o dano resulta da prática de atos lícitos, contudo, nesse caso, não basta a relação objetiva de causalidade entre a conduta e o dano, havendo que estar envolvido algum elemento de ilicitude, o que pode ser constatado no próprio dano.

De acordo com as palavras de ALMEIDA: “a ilicitude que necessariamente deve estar presente na relação de responsabilidade do Estado não precisa estar na ação ou omissão estatal, mas sim no resultado”.¹⁶⁴

Conforme afirmado, a ilicitude se verifica no resultado danoso pelo simples fato de ensejar a aplicação de uma sanção que corresponde ao dever de ressarcimento, sendo que o dano descrito nessa norma é o dano em sentido jurídico, isto é, a lesão de direito subjetivo ou de interesse juridicamente relevante que identificam a contrariedade ao Direito.

Ressalte-se que o deslocamento da ilicitude para o resultado danoso não importa a total desconsideração da ilicitude ou licitude da conduta, mas sim um abrandamento de tal distinção, devido à acentuação que se dá ao efeito produzido. Esse raciocínio se comprova inclusive com a autorização do legislador constituinte na parte final do §6º do art.37 no que diz respeito à ação de regresso que pode ser movida pelo Estado contra o agente que causou o dano culposamente.

¹⁶³ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. **op.cit.**, p.17.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p.15.

3.6.2.3 Dano injusto

Conforme já afirmado, no âmbito do Direito, o termo “dano” não é utilizado para se referir a qualquer prejuízo, já que não possui a mesma extensão utilizada no senso comum, que corresponde à noção naturalística. Explico: na vida cotidiana, inúmeras situações podem ser experimentadas pelos indivíduos como danosas, mas nem todas se amoldam no conceito jurídico de dano, já que a noção naturalística não coincide com a jurídica.¹⁶⁵

Segundo a noção jurídica, a palavra “dano” possui um sentido mais restrito, que abarca exclusivamente o prejuízo relevante e tutelável pelo Direito, isto é, o dano qualificado pela antijuridicidade, denominado “dano injusto” pelo legislador italiano por reconhecer que nem todo prejuízo (dano) em sentido econômico pode ser considerado um prejuízo (dano) em sentido jurídico.¹⁶⁶

Ademais, há outra diferença entre as duas concepções de dano, que corresponde à necessidade de que o sujeito que sofreu o dano seja diverso daquele que praticou a conduta produzindo-o. Conforme a noção naturalística, não importa se o dano é causado pelo próprio sujeito que sofreu o prejuízo ou por terceiro; entretanto, a noção jurídica não concebe o dano causado a si mesmo, por isso o dano resultante da conduta praticada pelo próprio sujeito está fora da ideia da responsabilidade civil.

Isso é relevante em matéria tributária, pois, na maior parte das vezes, é o próprio sujeito passivo da obrigação tributária que verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e efetua o pagamento do tributo, cabendo à Administração Tributária apenas a conferência da apuração efetuada e do pagamento realizado. Trata-se das hipóteses de “autolancamento”, espécie de lançamento que existe tanto na Itália quanto no Brasil.¹⁶⁷

Portanto, a responsabilidade do Estado depende de uma conduta estatal, ou seja, praticada pelo agente público, nessa qualidade, podendo ser uma ação ou omissão da qual decorra um efeito danoso na esfera jurídica do sujeito passivo da relação tributária de forma que a mera consumação do dano em sua órbita individual ou do dano resultante de ato por ele mesmo praticado é insuficiente para que se verifique o dever de ressarcimento.

¹⁶⁵ COLOSSO, Vittorio. **La responsabilità civile**. Rome: Assicurazioni Generali, 1972, p.97.

¹⁶⁶ FLUMIGNAN, Silvano José Gomes. **Dano evento e dano consequência**. 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 40.

¹⁶⁷ BONVICINI, Eugenio. **Il danno a persona**. Milano: Giuffrè, 1958, p.67.

Essa ideia confirma-se na redação dos arts.186 e art.927 do CC, os quais utilizam a expressão “causar dano a outrem”, pois é justamente em razão do fato de existir um terceiro que se dá o dever de ressarcimento. Dessa maneira, com base na noção jurídica, o dano deve ser relevante e tutelável pelo Direito e causado por um sujeito diverso daquele o sofreu.

Nesse sentido, a ideia básica do conceito jurídico de dano relaciona-se à violação causada por um sujeito a bem ou interesse jurídico de terceiro e à consequência dessa lesão, que se refletirá no objeto do ressarcimento, conforme será esclarecido a seguir.

Antes de examinar as três hipóteses levantadas em relação à responsabilidade do Estado por dano tributário, identificando situações com as quais o sujeito passivo da relação tributária (contribuinte ou responsável) poderá se deparar em virtude da função fiscal, será realizada uma breve análise do tratamento dado ao “dano injusto” pelo Direito italiano, pois, do ponto de vista metodológico, é ponto de partida do raciocínio desenvolvido nesta tese, a fim de confirmar sua compatibilidade com as normas do Direito brasileiro.¹⁶⁸

O “dano injusto” – e não apenas o “dano” – é o principal requisito da *fattispecie* do art.2043 do CC italiano, o qual foi prescrito expressamente pelo legislador como elemento essencial da responsabilidade civil da seguinte forma: “qualquer ato doloso ou culposo que causar a outrem um dano injusto obriga a pessoa que praticou o ato a ressarcir o dano”. De acordo com o texto original: “qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno”.¹⁶⁹

Embora o Código Civil italiano use a palavra “fatto” e não “atto” no art.2043, na verdade, ao interpretar o conteúdo do texto deduz-se que o legislador se refere ao ato ilícito. O adjetivo ilícito impõe que o ato praticado pelo agente seja *contra legem*, isto é, contrário ao Direito e aos interesses tutelados pela lei, sendo a culpa considerada o elemento essencial do ilícito e, conseqüentemente, da responsabilidade civil aplicada ao Estado.¹⁷⁰

O dispositivo é considerado cláusula geral da responsabilidade extracontratual – também denominada aquiliana por ser originária da *Lex aquilia de damno*. Aplica-se sempre que, fora de um vínculo obrigatório pré-estabelecido, se verificar a violação do preceito geral de não turbar a esfera jurídica de outrem traduzido no dever geral determinado pelo princípio fundamental *neminem laedere*. A partir do disposto no art. 2043 do CC, o ressarcimento do

¹⁶⁸ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

¹⁶⁹ Tradução livre da autora.

¹⁷⁰ MAJO, Adolfo di. Discorso generale sulla responsabilità civile. In: ZOPPINI, Andrea (Coord.). **La responsabilità civile e il danno**. Milano: Giuffrè, 2009, p.3.

dano pressupõe a presença dos seguintes elementos: i) ato ilícito; ii) dolo ou culpa; iii) nexo de causalidade e iv) dano injusto.

Apesar de contemplar essa cláusula geral, que anuncia o ressarcimento dos danos considerados injustos, não há no Código Civil italiano uma definição jurídica de dano, senão critérios que determinam sua relevância, o que possibilita a elaboração de um conceito, ainda que possa gerar a multiplicidade de definições em âmbito doutrinário, visto que o tema pode ser tratado a partir de diversos pontos de vista.

Nos primeiros anos de aplicação do Código Civil italiano, em vigor desde 1942, foi difundida a tese que qualificava como injusto o dano: i) *contra ius* – com a violação dum direito subjetivo absoluto –; e, ii) *non iure* – não no exercício dum direito do sujeito causador do dano. Em outros termos, o dano causado *iure* ou *secundum ius* não poderia ser ressarcido sempre que o exercício do direito ocorresse nos limites consentidos.

Tradicionalmente, a tutela de ressarcimento de danos estava reservada somente à lesão de interesses classificados como direitos subjetivos absolutos, a exemplo dos direitos da personalidade, do direito à propriedade e outros direitos reais, cuja proteção é *erga omnes*. No início, apenas o dano derivado dessa categoria de direitos poderia ser considerado injusto e, portanto, passível de ressarcimento.¹⁷¹

A mudança deu-se com o julgamento da ação de ressarcimento de danos ajuizada pela Sociedade Torino de Futebol Spa pela morte do famoso jogador Luigi Meroni em 1967. No caso, por meio do acórdão n.174, de 26 de janeiro de 1971, a Corte de Cassação condenou o sujeito que causou a morte do jogador a ressarcir os danos qualificados pela lesão do direito de crédito sofrido pela Sociedade Torino por considerar infungível a prestação devida, já que perdeu seu jogador com contrato por tempo indeterminado.¹⁷²

Logo, a noção de dano injusto foi progressivamente alargada em concomitância com as novas exigências da vida moderna, de maneira que, além da violação de direitos reais ou da personalidade, que se classificam como direitos subjetivos absolutos, a tutela aquiliana foi estendida aos direitos subjetivos relativos, por exemplo, os interesses difusos, a legítima expectativa resultante das relações familiares (ou da família de fato), os interesses ligados a situação de ordem possessória e o direito de crédito; e, à larga categoria de interesses que

¹⁷¹ ALPA, Guido. **op.cit.**, p. 651.

¹⁷² TRABUCCHI, Alberto. **Istituzioni di Diritto Civile**. 47 ed.. A cura di Giuseppe Trabucchi. Padova: CEDAM, 2015, p.1142.

não se incluem na categoria dos direitos subjetivos, porém são protegidos pelo ordenamento italiano, a exemplo do turbamento da posse ou da detenção e da lesão de interesse legítimo, que resultou da interpretação dada pela Corte de Cassação à responsabilidade do Estado por meio do histórico acórdão n.500/99.¹⁷³

Em resumo: a Corte de Cassação reconheceu a possibilidade de classificar como injusto e, portanto, passível de ressarcimento, não apenas o dano que se traduz na lesão dum direito subjetivo absoluto ou relativo, mas também do dano resultante da lesão dum interesse que, apesar de não ter a mesma proteção de um direito subjetivo, é tutelado pelo ordenamento jurídico. Logo, a injustiça identifica-se com a antijuridicidade, isto é, com a violação de um direito, de um interesse juridicamente relevante ou de uma norma jurídica.^{174 175}

Esclarece PASQUALE STANZIONE que, atualmente, tanto a doutrina quanto a jurisprudência preferem reconstruir a noção de dano injusto com base na lesão de situações entendidas como merecedoras de proteção no que tange à saúde das relações jurídicas. Nesse sentido, são considerados injustos, de modo geral, os danos que incidem sobre interesses que a ordem jurídica selecionou como tuteláveis, que merecem ser protegidos com a específica disciplina da responsabilidade aquiliana e do ressarcimento.¹⁷⁶

Segundo explica MASSIMO FRANZONI, a palavra dano é utilizada no art.2043 do CC pelo legislador por duas vezes com diferentes significados. Na primeira delas, para determinar que o ressarcimento só ocorrerá no caso de lesão merecedora de tutela qualificada como “dano injusto”, resultante de dolo ou culpa. Na segunda, para indicar a prestação objeto da obrigação de ressarcimento. Portanto, referem-se, respectivamente, ao que se denomina “dano evento” e “dano consequência” (“dano prejuízo”), o que será esclarecido a seguir.¹⁷⁷

O “dano evento” corresponde à lesão *non iure* dum interesse tutelado pela ordem jurídica, tal como a lesão da integridade moral dum sujeito devido à publicação de um artigo difamatório a seu respeito; a lesão de direitos invioláveis da pessoa como a honra e a imagem devido à penhora de bens e equipamentos de trabalho realizada no escritório do contribuinte na presença de funcionários, familiares e clientes com base na cobrança de tributo que havia

¹⁷³ BUSNELLI, Francesco. La tutela aquiliana del credito: evoluzione giurisprudenziale e significato attuale del principio. In: **Rivista critica di diritto privato**, 1987, p. 273.

¹⁷⁴ Nesse sentido, acórdão n.3082, de 16 de fevereiro de 2015 e n.7741, de 2 de abril de 2014, ambos proferidos pela Corte de Cassação.

¹⁷⁵ STANZIONE, Pasquale. **op.cit.**, p.789.

¹⁷⁶ *Ibidem*, p.790.

¹⁷⁷ FRANZONI, Massimo. **Il danno risarcibile**. 2.ed. Milano: Giuffrè, 2010, p. 349.

sido declarado indevido por meio de sentença transitado em julgado; a lesão da propriedade pela prática ilegítima de atos de execução forçada em relação a tributo indevido etc., o que corresponde ao dano injusto anteriormente analisado.

O “dano consequência” ou “dano prejuízo” é o prejuízo concretamente sofrido pelo lesado como consequência da verificação do dano evento, a exemplo da necessidade de contratar um taxi ou uma empresa de transportes para efetuar a entrega das mercadorias aos clientes em virtude do bloqueio do próprio veículo automotor apesar do trânsito em julgado de sentença proferida pelo Poder Judiciário que declarava ilegítima a cobrança do tributo.

Sendo o tributo “devido”, o dano resultante da prática de atos, nos exatos termos da lei pela Administração Tributária, para perseguir o adimplemento do débito tributário – tais como o ajuizamento da execução fiscal impondo a necessidade de contratar profissional habilitado, o bloqueio e a penhora de bens – além de não configurar nenhuma lesão ao direito de propriedade (devido à legitimidade da cobrança, pois os valores pertencem ao Estado, sendo a entrega um mero dever do contribuinte e o inadimplemento o fato que confere legitimidade ao recurso a tais meios), resulta da legítima aplicação da norma jurídica, constituindo um dever imposto pela lei ao agente público.

Entretanto, se o tributo é “indevido”, ainda que tal fato seja reconhecido somente depois da realização de todos os trâmites judiciais pelas Comissões Tributárias, os referidos atos e as consequências suportadas pelo contribuinte serão consideradas lesivas em especial ao direito à propriedade, caracterizando o dano como injusto, pois, inexistindo dever jurídico de pagar tributo, não existe causa suficiente que fundamente a adoção de medidas agressivas ao patrimônio, de maneira que se rompe um equilíbrio que necessariamente deve haver entre o interesse público de perseguir o adimplemento do crédito tributário e o interesse privado de não ter seus direitos sacrificados além do limite da legitimidade da ação da Administração Pública, sendo cabível o dever de ressarcimento do dano causado.

Se o tributo é “indevido”, o ato de imposição tributária apresenta vício, tornando-se passível de anulação, sendo, portanto, ilegítimo, razão pela qual não autoriza o sacrifício dos direitos do contribuinte. Ressalte-se que, na Itália, os atos administrativos não possuem presunção da legitimidade, mas só exigibilidade, executoriedade e imperatividade.

Ressalte-se que a partir de 1º de outubro de 2011, devido ao art.29 do D.L n.78, de 31 de maio de 2010 (que foi convertido, com modificações, na Lei n.122, de 30 de julho

de 2010), o *avviso di accertamento*, se tornou um ato automaticamente executivo depois de transcorridos 60 dias da notificação do contribuinte.

Portanto, é possível à Administração Tributária, passados 30 dias do início dessa executividade, ou seja, 90 dias da notificação, realizar a execução forçada, sem a necessidade de adotar qualquer outro procedimento prévio ou a nova notificação do contribuinte – exceto na hipótese de suspensão judicial da exigibilidade do crédito tributário, conforme o art.47 do D.lgs. n.546/92. Se a expropriação forçada ocorrer fora do tempo estabelecido pela lei é considerada ilícita e torna-se fonte de responsabilidade.¹⁷⁸

Esclarece-se que depois de receber o *avviso di accertamento*, o contribuinte pode escolher entre três alternativas: i) apresentar instância de autotutela segundo o art.21 – *octies* – da Lei n.241/90 diretamente ao ente público que emanou o ato de imposição tributária no prazo de 60 dias contados do recebimento da notificação. Se for negativa a anulação do ato ou se houver silêncio, poderá apresentar recurso ao Diretor Regional, nos termos do art.1º do DM n.37, de 11 de fevereiro de 1997, com a possibilidade de requerer a suspensão do prazo para apresentar impugnação diante das Comissões Tributárias pelo período de 90 dias.

Em segundo, ii) poderá requerer o *accertamento con adesione* que permite ao Fisco instaurar o contraditório para que, com base em novos dados e informações prestadas pelo contribuinte, efetue-se um redimensionamento do tributo.

Nesse caso, o prazo de impugnação perante as Comissões Tributárias de 60 dias começará a contar somente após a emissão do *accertamento con adesione*. Esclarece-se que, apesar desse procedimento se aproximar dum acordo, é facultado ao contribuinte apresentar impugnação perante as Comissões Tributárias, ao passo que o Fisco estará sempre obrigado a cumpri-lo, já que o ato praticado em desconformidade com ele será considerado nulo.

Por fim, o contribuinte pode iii) renunciar às duas opções anteriores e impugnar o ato diretamente perante as Comissões Tributárias, porém, se o valor impugnado for inferior a 20.000 euros, antes de propor a ação judicial, deve obrigatoriamente apresentar reclamação diretamente para a Agência de Entradas, conforme o art. 17 – *bis* – do D.lgs. n.546/92.

¹⁷⁸ MARCHESELLI, Alberto. Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi della applicazione di un principio generale. In: **GT – Rivista di giurisprudenza tributaria**. fasc.1, 2012, p. 38.

Importante observar que: se por meio da instância de autotutela a Administração Tributária italiana não anular o ato ilegítimo, não resta outra alternativa ao contribuinte senão recorrer à jurisdição tributária para obter a referida anulação.

A impugnação do contribuinte perante as Comissões Tributárias não impede que a Administração Tributária anule o ato ilegítimo na pendência do processo. Obviamente, ao reconhecer o próprio equívoco anulando o ato em via de autotutela, evitará que o contribuinte tenha gastos com a contratação de profissional habilitado para a propositura da ação judicial, com o depósito de 1/3 do valor total do tributo exigido, além dos custos inerentes ao processo judicial e às despesas acessórias.

No Brasil, a maior parte dos doutrinadores critica a terminologia que foi adotada pelo legislador italiano ao usar a palavra “injusto” no art.2043 do CC para qualificar o dano passível de ressarcimento. Nesta tese, optou-se por utilizar o termo ilícito em vez de injusto, não por acreditar na sua inadequação, mas para seguir o padrão que começou a ser defendido, sobretudo por FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA, apesar de ser algo incipiente.

Além disso, a escolha pelo termo ilícito também resulta do fato de que parte da argumentação efetuada tem como pressuposto o modelo cognoscitivo, de acordo com o qual a norma primária sancionadora apresenta na hipótese (H) a descrição de um “ilícito” por estar ligada a uma sanção em seu consequente (C), o que na norma *neminem laedere* nada mais é do que o resultado danoso.

Desse modo, ainda que tenha sido adotada a ideia do legislador italiano inerente à palavra injusto, isto é, a contrariedade ao Direito manifestada por meio da lesão de direitos subjetivos ou de interesses juridicamente relevantes, utilizou-se a palavra ilícito no lugar de injusto, porém, com a pretensão de dizer algo semelhante.

Conforme esclarece JESCHECK, frequentemente se confundem os conceitos de “ilicitude” (*Rechtswidrigkeit*) e de “injusto” (*Unrecht*), o que deve ser evitado, pois, segundo o autor, ilicitude é a contradição jurídica estabelecida entre a conduta e uma norma jurídica, ao passo que injusto é a própria conduta valorada como antijurídica.¹⁷⁹

FRANCISCO DE ASSIS TOLEDO afirma que o injusto tem caráter substantivo e explica a ideia a partir da definição sugerida por SCHMIDHÄUSER que, embora singela, é bastante expressiva: “injusto é algo que não nos é permitido fazer”, independentemente da

¹⁷⁹ Apud TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de Direito Penal: de acordo com a Lei n.7.209, de 11/7/1984 e com a Constituição Federal de 1988**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p.119.

presença da culpa. A grande distinção entre “injusto” e “ilícito” reside no fato de que apenas o primeiro admite uma gradação qualitativa e quantitativa, já que o segundo será sempre um só, sendo essa uma consequência que foi ressaltada por WELZEL.¹⁸⁰

Por exemplo, não há graus de ilicitude ou de antijuridicidade. Conforme expõe TOLEDO, um homicídio não é mais antijurídico do que uma lesão corporal, ou ainda, menos antijurídico do que um homicídio culposo, já que não existem graus de antijuridicidade.

No que diz respeito ao injusto, é possível vislumbrar uma distinção qualitativa e quantitativa, por exemplo: em relação ao homicídio e ao furto, entre uma lesão grave e uma lesão leve, entre o fato doloso e o culposo etc. Nem todo injusto civil ou administrativo, será necessariamente um injusto penal, sendo correto afirmar que o injusto penal é um injusto mais concentrado de exigências em comparação com o injusto civil.¹⁸¹

Essa ideia se coaduna com o que é defendido por alguns doutrinadores na Itália por dois motivos, quais sejam: i) os bens jurídicos não foram todos expressamente protegidos em nível normativo, visto que o legislador italiano decidiu regular a responsabilidade por meio de uma cláusula geral estabelecida no art.2043 do CC, isto é, não positivou todas as situações em que a lesão poderia ser objeto de ressarcimento, utilizando essa técnica para evitar o risco de defasagem da norma, por isso se afirma a atipicidade do ilícito; e, ii) a decisão sobre o dever de ressarcir o dano resulta da análise de cada caso concreto feita pelo juiz, ou seja, da comparação entre os interesses defendidos na conduta e os interesses lesados no resultado a fim de verificar qual deve preponderar em relação ao outro.¹⁸²

Em outras palavras: para que se chegue à conclusão de que se trata ou não de um dano passível de ressarcimento, é função do juiz fazer um balanceamento entre os interesses do sujeito que praticou a conduta e os do sujeito que sofreu o dano para verificar se houve o rompimento do justo equilíbrio que se espera em todas as relações jurídicas, isto é, se naquele caso concreto o dano é considerado injusto com base nos dois valores que estão em jogo.

Existe um conflito de interesses, por exemplo: de um lado, está o poder dever de tributar os cidadãos conforme os limites estabelecidos em lei devido à necessidade de obter recursos financeiros para o desenvolvimento de atividades e atendimento das necessidades

¹⁸⁰ *Ibidem*, p.120.

¹⁸¹ *Idem*

¹⁸² Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

públicas; de outro, está o dever de cada cidadão de arcar com o ônus de ser tributado, o que afeta o pleno exercício de seus direitos, sobretudo no que tange à liberdade e à propriedade.

Portanto, há dois valores em constante tensão: a autoridade do Poder Público, de um lado; e, a liberdade individual, de outro, de modo que a tributação deve ser exercida de forma equilibrada e adequada ao exercício dos direitos fundamentais.

Ainda que o interesse privado seja subordinado ao interesse público, o primeiro não pode ser sacrificado além do limite da legitimidade da ação da Administração Pública, razão pela qual ela não está isenta de ressarcir os danos eventualmente causados. Na Itália, é a análise do rompimento do equilíbrio entre os dois direitos que torna “injusto” o dano suportado pelo contribuinte.¹⁸³

A partir dos próximos parágrafos, serão analisadas as três hipóteses consideradas padrão, que foram deduzidas com base na argumentação até então desenvolvida, as quais se relacionam à responsabilidade do Estado por dano tributário no que se refere ao exercício da função fiscal – entendida como os atos de fiscalização, constituição, inscrição e cobrança do crédito tributário – verificando se há, ou não, em cada uma delas o dever jurídico do Estado de ressarcir o dano sofrido pelo contribuinte (ou responsável): i) conduta lícita com resultado danoso lícito; ii) conduta lícita com resultado danoso ilícito; e, por fim, iii) conduta ilícita com resultado danoso ilícito.¹⁸⁴

O propósito da análise dessas hipóteses é justamente definir um critério jurídico que seja determinante da responsabilidade do Estado por dano tributário, o qual servirá como padrão a ser aplicado em cada caso concreto, já que é impossível analisar todas as situações que podem ser experimentadas pelo contribuinte (ou responsável) em seu dia a dia.

Preliminarmente, será analisada a primeira situação, em relação à qual não existe responsabilidade, efetuando-se breve exame do *iter* administrativo tributário para relacionar as condutas da Administração Tributária que são passíveis de causar dano ao contribuinte.

¹⁸³ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

¹⁸⁴ A combinação conduta ilícita com resultado danoso lícito não será tratada por não ser admitida no presente estudo. Em outras palavras, entende-se que não é possível em matéria de responsabilidade civil um resultado danoso lícito como consequência de uma conduta ilícita.

3.6.2.4 Primeira hipótese: conduta lícita com resultado danoso lícito

A responsabilidade do Estado por atos lícitos é um tema que vem sendo cada vez mais versado pelos doutrinadores brasileiros, embora seja ainda algo incipiente. Reconhece-se que a responsabilidade independe da ilicitude da conduta por resultar fundamentalmente do dano e do consenso de que é necessário repartir o prejuízo sofrido pelo administrado entre a coletividade para atender à justiça social e à equidade, que são os elementos que lastreiam a teoria objetiva “sem culpa” da responsabilidade do Estado.¹⁸⁵

Com base na interpretação das normas do Direito brasileiro, particularmente do disposto no parágrafo único do art.927 do CC e no §6º do art.37 da CF, é incorreto afirmar que a “conduta lícita danosa” não é passível de ressarcimento porque o agente que a produziu atuou em conformidade com a lei. Em outras palavras: como os atos praticados pelo agente são legítimos, não existe a obrigação de ressarcir o prejuízo.

Isso porque, para que não exista o dever de ressarcir do Estado, não é suficiente que a conduta causadora do dano seja reputada lícita, é necessário que o dano seja igualmente lícito, isto é, que se justifique pelas normas da ordem jurídica, de forma que não caracterize a lesão de direitos subjetivos ou de interesses juridicamente relevantes capazes de qualificá-lo como antijurídico. Logo, admite-se a existência de condutas lícitas danosas que impõem o respectivo ressarcimento do dano provocado nos casos em que o dano é considerado ilícito.

É verdade que há casos em que a conduta lícita do agente público não determina o dever jurídico de ressarcimento. Isso acontece em duas situações, quais sejam: i) a conduta não gerou consequência danosa alguma, logo, não existe dano; ou, ii) o dano produzido não pode ser incluído no âmbito da antijuridicidade, considerada como o elemento objetivo do ilícito, justificando-se por se tratar do cumprimento de um dever jurídico imposto ao sujeito.

Destarte, em relação à conduta lícita, há três possibilidades: i) conduta lícita sem resultado danoso, que não enseja a responsabilidade do Estado em razão da ausência de dano; ii) conduta lícita danosa que não gera ressarcimento e, portanto, responsabilidade do Estado, já que o dano se justifica, ou seja, é lícito, devido à necessidade do cumprimento de um dever jurídico que a lei impõe ao lesado; e, iii) conduta lícita danosa, em relação a qual se verifica a responsabilidade do Estado, pois o dano consiste na lesão de direitos subjetivos do sujeito

¹⁸⁵ ARAÚJO, Edmir Netto de. **op.cit.**, p.789; TRUJILLO, Elcio. **op.cit.**, p.23.

passivo da obrigação tributária, sem que exista uma norma jurídica capaz de justificá-lo. Em outras palavras, devido à presença do ilícito no dano.

Portanto, a primeira hipótese no que se refere à responsabilidade do Estado por dano tributário é: conduta lícita com resultado danoso lícito, em que não há responsabilidade estatal. Mesmo não existindo responsabilidade do Estado, será examinada para facilitar a compreensão dos casos em que o dano é ilícito, ensejando a responsabilidade estatal.

A título de exemplo: é lícito ao Fisco constituir o crédito tributário por meio do ato de lançamento, realizado nos exatos limites da lei, sempre que o contribuinte praticar o fato gerador do tributo. Em tal contexto, é igualmente lícito ao Fisco perseguir o pagamento não efetuado espontaneamente pelo contribuinte (ou responsável) no prazo legal, utilizando os instrumentos prescritos e autorizados pela lei com base nas prerrogativas conferidas à Administração Pública voltadas a atender o interesse público dado o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, tais como: a emissão de certidão de dívida ativa, o indeferimento da certidão negativa de débito fiscal ou da certidão positiva com efeitos de negativa, o ajuizamento da execução fiscal, a penhora de bens e do faturamento da empresa, a penhora *on-line*, a restrição à alienação de bens, a inscrição no CADIN etc.

Tal como esclarecido no Capítulo 1, trata-se duma consequência lógica por força da imputação deôntica, de maneira que: “se o sujeito passivo da relação tributária (Sp) deixar de pagar o tributo devido no prazo legal, então deve ser a obrigação do Estado (Sa) de aplicar a penalidade a (Sp), impondo deveres de fazer ou não-fazer sob o mesmo pretexto”, o que se refere à norma primária sancionadora, além da norma secundária, que prescreve a atuação do Poder Judiciário, mediante o ajuizamento de ação de execução fiscal, para que, por meio de atos coativos, atue sobre o patrimônio do devedor com a execução forçada de bens.

Os danos que certamente resultam de tais práticas ao contribuinte são igualmente lícitos e justificados pela ordem jurídica nessa situação, pois cada membro da sociedade está obrigado por lei a contribuir para o custeio das despesas públicas e para a melhor distribuição da riqueza, o que torna legítima a ação do Estado dirigida a: i) instituir tributos, os quais são prestações pecuniárias compulsórias; ii) exigir seu pagamento dentro dum prazo legalmente estabelecido desde que praticado o fato descrito na hipótese de incidência tributária prescrita em lei; iii) determinar o cumprimento das prestações de fazer ou de não fazer, consideradas acessórias e instrumentais, que viabilizam a arrecadação e o controle dos pagamentos; e, iv) exercer o direito de ação, promovendo a execução fiscal, se houver inadimplemento.

À vista disso, os danos resultantes do exercício das prerrogativas acima referidas justificam-se por corresponder ao cumprimento forçado de um dever jurídico do contribuinte que não foi atendido espontaneamente no prazo legal, por isso não podem ser qualificados como ilícitos. Pelo contrário, estão em consonância com a lei por caracterizar a aplicação do conseqüente da norma primária sancionadora e da norma secundária, do que se conclui que o dever jurídico do Estado de ressarcir o dano tributário depende da análise não somente das características da conduta, mas também do dano.

De acordo com PIETRO BORIA, o custeio das despesas públicas constitui uma declinação típica do dever de solidariedade política, econômica e social que compete a cada indivíduo que compõe a comunidade nacional. De um lado, a imposição do tributo consente a aquisição de recursos financeiros destinados ao desenvolvimento de atividades, serviços públicos e, em geral, ao cumprimento dos deveres para os quais o Estado tem sido chamado; e, de outro, permite um processo de distribuição de riqueza entre os indivíduos, favorecendo um contexto social inspirado na lógica das oportunidades iguais.¹⁸⁶

Nesse sentido, o principal fundamento das normas que regulam o fenômeno da tributação se relaciona com os princípios de solidariedade e de igualdade, que determinam o dever de cada indivíduo de concorrer para o custeio das despesas públicas, que se concretiza por meio dos princípios de capacidade contributiva e de progressividade.¹⁸⁷

O primeiro critério de aferição da responsabilidade do Estado por dano tributário é o seguinte: não há responsabilidade do Estado nas hipóteses em que a conduta for praticada pelo agente público, em nome da Administração Tributária, de acordo com os parâmetros da lei – sendo, portanto, lícita – e o dano suportado pelo contribuinte, dela resultante, justificar-se em razão da necessidade do cumprimento de um dever jurídico, igualmente imposto pela lei, o qual não foi cumprido espontaneamente dentro do prazo legal. Isso porque, em tal caso, verifica-se a aplicação da norma primária sancionadora e da norma secundária em virtude do descumprimento do dever jurídico descrito na norma primária dispositiva.

Isso ocorre nos casos em que o tributo é efetivamente devido pelo contribuinte, porém não foi pago no prazo legal, como também não foram adotadas as medidas destinadas a suspender a exigibilidade do crédito tributário, tais como o ajuizamento de ação anulatória do débito fiscal com o depósito do valor do montante integral em juízo ou o deferimento de

¹⁸⁶ BORIA, Pietro. **Diritto Tributario**. Torino: Giappichelli editore, 2016, p. 21.

¹⁸⁷ MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributario**. 8.ed. Padova: UTET, 1989, p.3.

liminar dado o *periculum in mora* e o *fumus boni iuris*, a impugnação do ato de lançamento ou do auto de infração, utilizando a via administrativa com a suspensão automática do crédito tributário etc., conforme estabelecido no art.151 do CTN.

Nesse caso, não se verifica o dever jurídico do Estado de ressarcir o dano, pois: além da conduta do agente público ser reputada lícita – já que, se o contribuinte não pagar o tributo e a exigibilidade do crédito tributário não estiver suspensa, é lícito ao Fisco praticar atos voltados ao cumprimento da obrigação fiscal, nos limites da lei –, o dano não é contrário ao Direito, justificando-se em razão do dever jurídico de pagar o tributo que não foi cumprido no prazo legal, ensejando a aplicação do consequente da norma primária sancionadora, que se refere à imposição de penalidades, e da norma secundária, que prescreve a atuação do Estado-Juiz por meio de atos coativos dirigidos à prática de atos de execução forçada.

Logo, não há responsabilidade do Estado pelos danos sofridos pelo contribuinte, visto que, além da conduta do agente público ser lícita, não existe lesão de direitos subjetivos, os quais configurariam a agressão à ordem jurídica necessária para a imposição do dever de ressarcir no caso da conduta lícita danosa. Ressalte-se que não se verifica tal lesão devido à existência de norma jurídica capaz de justificar o dano.

Não há ilicitude na conduta do agente público que sacrifica legitimamente o patrimônio do contribuinte (ou responsável) em razão do inadimplemento de tributo devido desde que respeitados os limites da lei. Caso contrário, a conduta será ilícita, o que repercutirá também sobre o dano, conforme será analisado a seguir.

Nesse ponto da pesquisa, com o propósito de identificar com maior precisão as possíveis consequências que o contribuinte pode suportar em virtude do exercício da função fiscal, que irão caracterizar o resultado danoso, será efetuada uma breve incursão na análise do *iter* tributário que indica o percurso realizado pela Administração Tributária relacionado à prática de atos de fiscalização, constituição, inscrição e cobrança do crédito tributário e da consequente submissão do contribuinte (ou responsável) a tais atos em razão da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular.

Em primeiro lugar, será analisado o procedimento fiscal preparatório do ato de lançamento, em que são realizados atos de fiscalização e de apuração da obrigação tributária; em segundo, a formação do crédito fiscal mediante o lançamento do tributo e/ou da aplicação de penalidades; e, em terceiro, a inscrição do débito em dívida ativa e a execução fiscal.

A relevância da análise a seguir também decorre do fato de que, de acordo com as normas da responsabilidade civil, o dano que resulta de ato praticado pelo próprio lesado, isto é, pelo sujeito passivo da relação tributária (contribuinte ou responsável), não é passível de ressarcimento, sendo necessário delimitar quais são os atos praticados pela Administração Tributária no curso do *iter* tributário, já que apenas os danos deles consequentes são passíveis de ressarcimento.

Tal situação pode ser vislumbrada nas hipóteses de lançamento por homologação ou “autolancamento”, em que ao próprio sujeito passivo da relação tributária incumbe a função de verificar a ocorrência do fato gerador do tributo, de calcular o montante devido e de efetuar o pagamento no prazo legal, cabendo ao sujeito ativo apenas chancelar a apuração e o pagamento realizado mediante um ato de homologação, expressa ou tácita.

Se houver falha do contribuinte na realização do lançamento por homologação, compete à Administração Tributária efetuar o lançamento de ofício, conforme os incisos II a IX do art. 149 do CTN. Embora o contribuinte possa requerer a repetição do indébito nesses casos, não há possibilidade de ressarcimento de eventual dano resultante do autolancamento efetuado, mas somente dos danos que decorrem do lançamento de ofício realizado em caráter supletivo, já que praticado por terceiro e não pelo próprio lesado.

Obviamente, será efetuada apenas uma breve análise de alguns momentos do *iter* tributário a fim de não se distanciar do objeto desta tese.

3.6.2.4.1 Fiscalização Tributária

Uma das fronteiras a ser devidamente explorada pelos cultores do Direito refere-se ao campo da fiscalização tributária, sobretudo dada a sua natureza atritosa em relação aos direitos do contribuinte. A atividade fiscalizatória, suas prerrogativas e limites legais, insere-se no contexto da “autotutela vinculada” do Estado, caracterizando-se como um instrumento que se destina a cumprir o dever de investigação visando a otimizar a arrecadação tributária.

Levada a efeito como etapa preparatória do lançamento, tem caráter meramente procedimental, destinando-se a atender aos interesses da Administração Tributária a fim de fundamentar tal ato e, em certos casos, instruir eventual processo futuro. Pode ser realizada também após a etapa litigiosa, ou seja, depois de apresentada a impugnação do ato em via administrativa, com o objetivo de carrear provas ao Processo Administrativo.¹⁸⁸

¹⁸⁸ MARINS, James. *op.cit.*, p.225.

É propensa a produzir danos passíveis de ressarcimento ao contribuinte, fato que normalmente resulta do seu mal desempenho pelos agentes fiscais, qualificando como ilícita a conduta e o dano, já que há um tênue limite entre a prática legítima do ato de fiscalização e a invasão da esfera jurídica do contribuinte.

Além da previsão constitucional do art.145, §1º da CF, a atividade fiscalizatória está versada no Código Tributário Nacional em conjunto com a atividade da Administração Tributária do art.194 ao 200 após a disciplina do regime de formalização do crédito tributário e das competências tributárias.¹⁸⁹

Não se deve esquecer a relevância da legislação ordinária administrativa sobre o tema, especialmente no tocante aos deveres e vedações aos servidores públicos, incluindo os fiscais da Receita como estabelece a Lei n.8.112, de 11 de dezembro de 1990.¹⁹⁰

Todos, contribuintes ou não, têm o dever de se submeter à fiscalização tributária, independentemente de se sujeitar ao pagamento do tributo. Trata-se da obrigação acessória de tolerar o trabalho de agentes fiscais com a finalidade de examinar os elementos contábeis, o lançamento de valores e a instauração de procedimentos destinados a atender aos interesses da Administração Tributária relacionados à arrecadação de tributos.¹⁹¹

Estabelece o art.195 do CTN que: “para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los”.

Esse dispositivo estampa a obrigação inequívoca de qualquer pessoa jurídica de conferir à fiscalização tributária amplo acesso aos seus registros contábeis, às mercadorias e aos documentos respectivos. De fato, a obrigação de exhibir os livros fiscais abrange também a apresentação de todos os documentos que lhes dão sustentação, limitando-se o exame aos

¹⁸⁹ “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (Sublinhei).

¹⁹⁰ MARINS, James. **op.cit.**, p.233.

¹⁹¹ Os dispositivos normativos referentes à fiscalização atingem não só o contribuinte ou responsável tributário, mas também terceiros que de alguma forma estejam ligados ao fundamento material da imposição e que possam prestar informações úteis ao Fisco, no trabalho de verificação da incidência tributária e do cumprimento de deveres correlatos. Por força desse dispositivo, funcionários (notadamente para o caso de impostos imobiliários ou sobre a transmissão de bens ou direitos, como o IPTU, ITBI e ITCMD), os superintendentes de repartições administrativas outras que não as fiscais, como, por exemplo, o Departamento de Trânsito – DETRAN – no caso do IPVA. *Ibidem*, p.234.

pontos que constituem objeto da investigação, conforme registra a Súmula 439 do STF, sob pena da conduta ser considerada ilícita.¹⁹²

Portanto, é obrigatório prestar à autoridade administrativa informações relativas a bens, negócios ou atividades próprias ou de terceiros (quando não se tratar do contribuinte, mas de pessoa ligada ao fundamento material da imposição tributária) conforme dispõe o art.197, inciso VII do CTN; como também, manter meios magnéticos à disposição da Receita Federal no que se refere aos registros efetuados eletronicamente, relacionados aos negócios e atividades econômicas, livros, documentos contábeis ou fiscais, tal como prescreve o art.11 da Lei n.8.218, de 29 de Agosto de 1991. Tudo isso para garantir a observância da capacidade contributiva, a identificação de patrimônio, rendimentos e atividades econômicas.

Está relacionado ao poder de polícia que compete ao Estado exercer munido de discricionariedade, autoexecutoriedade e coercibilidade, o qual encerra a ideia de que, dentro da legalidade e do estrito respeito aos direitos individuais dos contribuintes, o Estado deve agir de maneira fiscalizatória sempre com vistas a atingir o bem comum.¹⁹³

Contudo, a atividade fiscalizatória deve ser exercida dentro da ética e da técnica próprias ao procedimento tributário, que também impõem limites ao Estado fiscalizador, sob pena da conduta ser considerada ilícita, inclusive com base na figura do abuso de direito do agente público, ensejando o dever de ressarcir os danos causados.

Sobre a possibilidade de a atividade fiscalizatória causar resultados danosos ao contribuinte, afirma JAMES MARINS:

“O procedimento de fiscalização diz respeito exclusivamente aos interesses fazendários, mas pode interferir em esfera jurídica protegida do contribuinte que encontrará na proteção jurisdicional o meio apropriado para evitar qualquer espécie de lesão ou, quando possível, repará-la. Afigura-se juridicamente possível ao contribuinte questionar *in concreto* perante o Poder Judiciário a atividade fiscalizatória que despreze direitos individuais”.¹⁹⁴

O contribuinte sujeita-se à fiscalização principalmente em virtude do dever de colaboração e do princípio de supremacia do interesse público sobre o interesse do particular, que limitam os direitos fundamentais de propriedade e liberdade, os quais, sem dúvida,

¹⁹² PAULSEN, Leandro. **op.cit.**, p.1240.

¹⁹³ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **op.cit.**, p.112 a 115.

¹⁹⁴ *Ibidem*, p.228.

assistem ao contribuinte, mas que, por não serem considerados valores absolutos, podem ser restringidos ante à atividade tributária que espelha uma finalidade pública.¹⁹⁵

Devido ao reconhecimento de seu alto potencial lesivo, a atividade fiscalizatória submete-se aos princípios e deveres que regulam o procedimento administrativo, tais como: legalidade, vinculação, colaboração, investigação, oficialidade, entre outros. A violação de tais normas implica a ilegalidade do procedimento, ensejando a anulação dos atos praticados dada a sua invalidade, além da possibilidade de ressarcir eventuais danos, caso seja possível considerá-los ilícitos.

Nesse sentido, considera-se viciada a atividade fiscalizatória sempre que atentar contra os direitos e garantias fundamentais do contribuinte estabelecidos na Constituição de 1988, sobretudo os dispositivos insertos no art.5º, a exemplo dos incisos II, X, XI, XII, XIII e XV, os quais tratam da legalidade, da inviolabilidade da vida privada, da casa e do sigilo das comunicações, além da liberdade do exercício de trabalho; bem como, quando se dirigir em desconformidade com as normas gerais do CTN. Em se tratando de fiscalização tributária sobre atividades econômicas, assume relevância o art.170 da CF.¹⁹⁶

Deve-se assegurar a eficácia dos direitos individuais dos sujeitos à fiscalização, sob pena de não apenas se verificar a ilegalidade da conduta, mas sua ilicitude.

Frise-se que a Lei n.8.112/90, que se ocupa do regime disciplinar dos servidores públicos, estabelece os deveres, as vedações e as responsabilidades, o que se aplica inclusive ao exercício da atividade de fiscalização. Sobre a questão fiscal, destacam-se os incisos III, IV e IX que dispõem, respectivamente, que é dever dos servidores: observar as normas legais e regulamentares; cumprir as ordens superiores, exceto se manifestamente ilegais; e, manter conduta compatível com a moralidade administrativa. A violação dessas regras pode ensejar a ilicitude da conduta e, conseqüentemente, do dano.

3.6.2.4.1.1 A atividade fiscalizatória na Itália

Na Itália, também se admite o dever do Estado de ressarcir os danos que resultam de atos praticados antes da emissão do *avviso di accertamento* – que equivale ao lançamento tributário –, tal como a condução da atividade fiscalizatória destinada a recolher provas para

¹⁹⁵ MARINS, James. **op.cit.**, p.226.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p.230.

aferir a ocorrência do fato gerador e a veracidade das declarações prestadas pelo contribuinte em âmbito fiscal.¹⁹⁷

O exercício dos poderes instrutórios em matéria tributária pela autoridade fiscal é parte da atividade de conhecimento do Estado que se dirige ao controle da compatibilidade entre os atos praticados pelo contribuinte e os pagamentos efetuados por meio da verificação de dados e de documentos que informem o comportamento fiscal, as atividades exercitadas, as operações econômicas realizadas e os fatos geradores por ele praticados.

Esclarece ROSSELLA MICELI que o exercício dos poderes instrutórios sempre constitui uma invasão à esfera jurídica privada do contribuinte, a qual é admitida com base no art.53 da Constituição italiana dado o dever do contribuinte de concorrer com as despesas públicas, segundo o princípio de capacidade contributiva. Contudo, afirma que esse princípio deve ser ponderado com outros valores fundamentais da Constituição como a inviolabilidade da pessoa (liberdade pessoal, inviolabilidade do domicílio e sigredo de correspondência), a livre iniciativa econômica, a garantia do sigilo profissional e a propriedade privada, os quais podem ser prejudicados pelo exercício de tais poderes.¹⁹⁸

Explica a jurista que a referida ponderação surge da necessidade de equilibrar as garantias e a proteção do contribuinte com a eficácia da ação administrativa de investigação tributária. Por isso, a primeira imposição do legislador foi a sujeição dos poderes instrutórios ao princípio da legalidade disciplinado no art. 23 da Constituição.

Grande parte dos poderes instrutórios, que se traduzem numa compressão parcial da liberdade do contribuinte, se sujeitam a uma aplicação relativa do princípio da legalidade, em que a lei regula somente aspectos essenciais. Todavia, na hipótese de comprimir direitos invioláveis dos indivíduos, tais como a liberdade pessoal, a inviolabilidade de domicílio e o sigilo de correspondência, os poderes instrutórios estão sujeitos à reserva absoluta, segundo o art. 13, 14 e 15 da Constituição, em que se admite sua limitação em hipóteses previamente prescritas. De acordo com MICELI: “in merito, quindi, ai poteri istruttori che comprimono tali diritti, i presupposti e i limiti al loro esercizio devono essere definiti in via esclusiva dalla legge e non si ammettono integrazioni da parte di fonti di secondo grado”.¹⁹⁹

¹⁹⁷ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

¹⁹⁸ MICELI, Rossella. I principi che regolano la disciplina dei singoli poteri istruttori. Il bilanciamento autorità/libertà. In: FANTOZZI, Augusto (Coord.). **Il Diritto Tributario. Parte Generale**. Torino: UTET, 2012.. p.626.

¹⁹⁹ *Idem*.

Nesse sentido, um dos mecanismos utilizados pelo legislador para a proteção dos direitos dos contribuintes em relação ao exercício dos poderes instrutórios foi a exigência de autorização de tipo administrativo efetuada pelo chefe de ofício, por órgãos administrativos superiores, ou ainda pelo próprio Poder Judiciário em determinadas situações, a exemplo do acesso e verificação em escritórios profissionais.

As autorizações constituem um limite ao exercício dos poderes instrutórios, pois requerem a intervenção dum terceiro, normalmente individuado, cujo papel é aprovar o uso daquele poder. Deve ser motivada sob pena de nulidade, com a indicação do pressuposto de fato e as razões jurídicas que a determinaram, segundo o art. 7 do Estatuto do Contribuinte. Trata-se de um controle preventivo dirigido a verificar seu efetivo cabimento e necessidade no caso concreto, conforme será melhor esclarecido nos parágrafos abaixo.

O controle do contribuinte pela Administração Tributária torna-se praticamente viável porque todos os cidadãos possuem um código fiscal e estão registrados em um grande sistema informativo em que constam os dados das declarações, dos atos administrativos já realizados e das relações bancárias dos contribuintes.

O *avviso di accertamento* é uma atividade realizada exclusivamente pelos escritórios da *Agenzia delle Entrate*, mas a atividade investigativa pode ser desenvolvida também pela *Guardia di Finanza*, a qual exerce a atividade de polícia administrativa e judiciária com os mesmos poderes de investigação conferidos pela lei aos demais escritórios tributários. Ressalte-se que, não raro, o *avviso di accertamento* resulta de investigações efetuadas pelos oficiais da *Guardia di Finanza*.

Em relação ao controle dos impostos diretos e do IVA (art. 54, *bis* do d.p.r n. 633/1972), em primeiro lugar, efetua-se um exame detalhado e automatizado das declarações por meio do sistema de informações tributárias. Trata-se do controle de ofício, que é dirigido a todos os contribuintes que apresentaram a declaração. Posteriormente, realiza-se o controle formal e substancial de contribuintes individualizados, os quais são selecionados a partir de critérios seletivos anualmente fixados pelo Ministério da Economia e Finanças por meio de decretos ministeriais, nos termos do art. 36, *ter* do d.p.r n.600/1973.

Esses critérios indicam as categorias de contribuintes que podem ser submetidos à verificação no curso do exercício financeiro. A definição antecipada dos referidos critérios e a sua publicidade são reflexo da garantia de transparência da atividade administrativa e da necessidade de proteção ao contribuinte.

Se na primeira fase de controle resultar que o pagamento efetuado foi inferior ao efetivamente devido, procede-se diretamente à notificação para a complementação do valor sem que seja feito novo *avviso di accertamento*, isto é, só com a correção do erro material e de cálculo cometido pelo contribuinte na determinação do valor impositivo.²⁰⁰

Esclarece ROSSELLA MICELI que os órgãos investigativos possuem uma certa liberdade para selecionar os contribuintes para a realização do controle formal com base nas exigências concretas de investigação, desde que observados os critérios fixados nos decretos ministeriais. No entanto, a escolha deve ser sempre motivada, de modo que se for ilegítima, será passível de impugnação.²⁰¹

É possível que a *Agenzia delle Entrate* e a *Guardia di Finanza* efetuem acessos, inspeções e verificações, que são os atos instrutórios com maior incidência na esfera jurídica do contribuinte. A verificação é a principal forma de controle utilizado pela autoridade tributária que consiste na realização de uma série de operações, as quais se iniciam com o acesso e que seguem com inspeções de documentos e outros controles, concluindo-se com a redação de um processo verbal de constatação. É o tipo de controle que constantemente é utilizado para examinar a situação fiscal das empresas.

A respeito do assunto, o art.14 da Constituição italiana dispõe que o domicílio é inviolável, embora sejam admitidas inspeções, perquisições e sequestros nos casos e modos estabelecidos pelo ordenamento jurídico, segundo as garantias de tutela da liberdade pessoal prescritas pela lei, com a garantia de autorização motivada e datada, emitida pela autoridade judiciária, o Procurador da República.

Conforme exposto, o exercício da atividade instrutória pela autoridade fiscal tem caráter vinculado, de modo que está submetido ao princípio da legalidade, aos princípios da imparcialidade e de bom andamento, de acordo com os arts.23 e 97 da Constituição italiana, respectivamente, com os princípios Estatuto dos Direitos dos contribuintes (Lei n.212/2000).

Contudo, vale ressaltar que, segundo entendimento jurisprudencial e doutrinário predominante e atualmente aplicado, a autoridade fiscal tem o poder de avaliar o cabimento

²⁰⁰ In dettaglio, sulla base dei dati dichiarati e dei dati tratti dall'Anagrafe tributaria, l'amministrazione finanziaria: i) corregge gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, e nel riporto delle eccedenze delle imposte derivanti da precedenti dichiarazioni; ii) riduce le detrazioni d'imposta, le deduzioni dal reddito e i crediti d'imposta indicati in misura superiore a quella prevista dalla legge o non spettanti sulla base di quanto dichiarato; iii) controlla che i versamenti siano tempestivi e corrispondenti a quanto dichiarato. TESAURO, Francesco. **op.cit.**, p. 97.

²⁰¹ MICELI, Rossella. **op.cit.**, p. 627.

da prática de atos de acesso, de inspeção e de verificação, em cada situação concretamente apresentada, considerando suas particularidades. A escolha dos atos instrutórios resulta de seu poder discricionário, mas deve ser usado se verificada grave violação às normas fiscais.

Nesse sentido, explica ROSSELLA MICELI que a fase instrutória se caracteriza pela seletividade das verificações fiscais, pela discricionariedade da escolha dos poderes a serem exercitados e pela eventualidade do ato final. Portanto, contrariamente à fase em que se opera o *avviso di accertamento* e a aplicação de sanções, em que a função administrativa é rigidamente vinculada, na fase instrutória existem situações de discricionariedade, a qual será exercida com base em critérios de imparcialidade, correção e bom andamento, segundo dispõe o art. 97 da Constituição italiana.²⁰²

Esclarece MICELI que as verificações realizadas no local em que a atividade de empresa é desenvolvida devem ser justificadas conforme a efetiva exigência de investigação e de controle local, considerando o caráter invasivo da atividade instrutória, a fim de que não seja inutilmente prejudicada com a presença dos representantes do Fisco. Ademais, a escolha do ato instrutório praticado deve ser feita de acordo com a razoabilidade, a proporcionalidade e a adequação do poder de investigação ao tipo de contribuinte e ao valor presumivelmente evadidos. Não seria permitido, regra geral, o uso de poderes instrutórios invasivos e gravosos se não forem justificados pelas concretas exigências de investigação.

Logo, é necessário selecionar os poderes instrutórios conforme o grau de incisão sobre a esfera jurídica do contribuinte, respeitando sempre os interesses do último, segundo os limites do art.12 do Estatuto dos Direitos do Contribuinte.

De acordo com a interpretação do referido artigo, a autoridade fiscal deve dar o justo peso aos interesses de ambas as partes, devendo ponderá-los a fim de que os atos sejam realizados com o menor sacrifício possível ao interesse do particular.

Em se tratando de escritórios profissionais, impõe-se que seja balanceado a tutela do interesse fiscal e a proteção do segredo profissional. Em tal caso, deverá ser emitida pelo Procurador da República uma autorização que indique especificamente quais os documentos a serem analisados. Outrossim, é necessário que da prática de atos de investigação não resulte a violação do direito à privacidade, já que a atividade de inspeção pode ser lesiva ao segredo profissional do sujeito controlado e ao direito de privacidade de terceiros, tal como no caso

²⁰² La fase istruttoria si caratterizza per: la selettività delle verifiche fiscali, la discrezionalità della scelta dei poteri da esercitare, l'eventualità dell'atto finale. MICELI, Rossella. **op.cit.**, p.630.

de documentos médicos contendo informações dos pacientes, os quais estão custodiados no consultório médico inspecionado.

Admite-se, também, que a *Agenzia delle Entrate* e a *Guardia di Finanza* efetuem investigações bancárias com o propósito de rastrear as operações financeiras efetuadas pelo contribuinte, comparando-as com as declarações prestadas. Isso porque o sigilo bancário não prevalece diante das investigações fiscais, pois se entende que, em tal caso, não se aplicam as garantias próprias do direito de liberdade pessoal, já que no sigilo fiscal não se vislumbram valores da pessoa humana a serem tutelados. Contudo, isso não significa que as investigações devam ocorrer sem qualquer limite ou vínculos legais. Ressalte-se que para ser desenvolvida uma investigação bancária, faz-se necessário uma autorização do Diretor Geral da *Agenzia delle entrate* e do Comandante de Zona da *Guardia di Finanza*.²⁰³

No curso da atividade instrutória, o contribuinte deverá ter sempre uma atitude colaborativa em relação às solicitações da Administração Tributária, sob pena de ser aplicada a sanção do art. 32, §3º do DPR n.600, de 29 de setembro de 1973 que dispõe: “le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell’ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa”.

Como já exposto, o exercício dos poderes instrutórios conferidos pelo legislador à Administração Tributária, não raramente, lesiona direitos constitucionalmente protegidos, tais como: inviolabilidade de domicílio, liberdade e segredo de correspondência, conforme disposto no art.13 e 14 da Constituição italiana, sempre que praticados em desconformidade com os parâmetros legais.

²⁰³ Le indagini bancarie possono essere svolte in via amministrativa dall’Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza, che può eseguirle anche in veste di polizia giudiziaria, secondo le norme del codice di procedura penale. Il segreto bancario non opera di fronte ad indagini fiscali; non sono infatti qui applicabili le garanzie proprie dei diritti di libertà personale, non essendovi, alla base del segreto bancario, valori della persona umana da tutelare (Corte cost., 3 febbraio 1992, n. 51). Ciò non significa che le indagini bancarie non siano soggetti a vincoli e limiti. Per svolgere le indagini bancarie, gli uffici dell’Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza devono essere autorizzati, rispettivamente, dalla Direzione regionale dell’Agenzia e dal Comandante di zona. Peraltro, secondo la giurisprudenza (Cass., 19 febbraio 2009, n. 4001), la mancanza dell’autorizzazione non preclude la utilizzabilità dei dati acquisiti, perché attiene ai rapporti interni. Quando vi sono prelevamenti non registrati, tali prelevamenti – per espressa previsione legislativa (DPR 29 settembre 1973, n. 600, art. 32) – ai fini delle imposte sui redditi, legittimano il fisco ad accertare dei ricavi. Nella norma è insita una doppia presunzione: che il prelevamento sia stato utilizzato per remunerare un acquisto inerente alla produzione del reddito; e che al costo non contabilizzato corrisponda un ricavo pure non contabilizzato. La presunzione è relativa; il contribuente può superarla indicando il beneficiario del prelevamento; infine, dai ricavi così preunti devono essere detratti i costi relativi. *Ibidem*, p.102.

Por meio da decisão proferida no acórdão n.11082, de 12 de fevereiro de 2010, as Seções Unidas da Corte de Cassação declararam que a falta de motivação do ato tributário, a indeterminação do objeto e da finalidade perseguida pelos agentes fiscais tornam ilegítima a atividade instrutória, podem ensejar não só a anulação dos atos praticados, mas a reparação dos danos por parte do Estado, se houver lesão de direitos subjetivos do contribuinte que são constitucionalmente protegidos.

No caso julgado, policiais miliares da *Guardia di Finanza*, a fim de investigar a violação de normas fiscais em relação à declaração de rendimentos feitas pelo contribuinte, apresentaram-se na sede do escritório da empresa com autorização de caráter geral emitida pelo Procurador da República que determinava simplesmente a apreensão de documento útil para a fiscalização da empresa.

Contudo, ao efetuar a inspeção, os policiais militares analisaram detalhadamente o conteúdo das pastas dos computadores dos funcionários e abriram as correspondências que eram destinadas aos clientes. Gravaram em 4 CD-R e em 1 DVD em formato DOC, XLS e PDF os e-mails e documentos encontrados nos computadores dos sete sócios da empresa.

No momento da inspeção, o proprietário da empresa contestou o comportamento dos policiais militares afirmando que as correspondências dos clientes não poderiam ser lidas porque estavam protegidas pelo direito ao segredo profissional, porém não obteve êxito.

Os atos praticados foram considerados ilegítimos pela Corte de Cassação devido à ausência de autorização específica emitida pela autoridade competente para a verificação de documentos e correspondências dos clientes na sede do escritório da empresa, bem como em razão da ausência de motivação para a prática do ato.

Mesmo que a autorização especifique quais documentos e correspondências que podem ser vistoriadas, deverá indicar, em sua motivação, a existência de indícios suficientes de irregularidade fiscal justificando a prevalência da inspeção em detrimento da proteção do segredo profissional.

Essa motivação é essencial e indispensável para que se verifique em sede judicial se o poder administrativo que se sobrepôs à garantia constitucional do segredo profissional foi exercido de forma legítima, ou se violou direitos subjetivos do contribuinte.

A ausência de motivação gera a anulação do ato em virtude de sua ilegitimidade, visto que o contribuinte tem o direito subjetivo de ser informado sobre as razões e o objeto da inspeção ou verificação que será realizada.

Nesse caso, os atos praticados foram considerados ilegítimos, devido à ausência de autorização específica emitida pela autoridade competente para verificar os documentos na sede do escritório da empresa e as correspondências dos clientes, além de lesivos a direitos subjetivos, visto que o ato de inspeção deve ser realizado dentro dos parâmetros legais e das especificações contidas na autorização, não havendo margem de discricionariedade para os policiais militares na prática do ato. Logo, entendeu-se cabível o ressarcimento de danos.

Um caso semelhante foi proposto à Comissão Tributária de Milão que, seguindo o entendimento da Corte de Cassação, manifestou-se por meio da sentença n.207/22/13, de 09 de outubro de 2013, afirmando que a ausência de motivação, a indeterminação do objeto e da finalidade perseguida caracterizam a autorização dada pela autoridade competente para a realização da inspeção como um ato ilegítimo, que produz uma lesão imediata e instantânea a direitos subjetivos, cujo efeito nada mais é que causa autônoma e direta de dano passível de ressarcimento.

Mesmo que a autorização especifique os documentos que serão vistoriados, bem como as correspondências, deverá também indicar em sua motivação a existência de indícios suficientes de irregularidade fiscal que justifiquem a prevalência da inspeção em detrimento da proteção do segredo profissional.²⁰⁴

A esse respeito, o art. 52, §3º do DPR 633/72, que disciplina o IVA (*imposta sul valore aggiunto*) de acordo com o qual:

“È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a

²⁰⁴ Anche qui, pertanto, le norme di riferimento vanno interpretate in senso costituzionalmente orientato, postulandosi, anche nel caso del provvedimento autorizzativo previsto dal comma 3 del menzionato art. 52, del DPR 633/72, la sussistenza di quegli indizi di irregolarità fiscale espressamente richiesta al comma 2 dello stesso articolo e relativa a motivazione, che giustifichi, da un lato, la deroga al segreto professionale, ed assicuri dall'altro, l'esigenza di verificare “la effettiva sussistenza delle ragioni (rappresentate agli organi verificatori) per le quali è stato opposto il segreto professionale”, proprio considerando che la necessità della preventiva autorizzazione “costituisce lo strumento, legislativamente predisposto di bilanciamento tra i due ‘doveri’ di esso contribuente professionista, ovverosia tra quello di subire (al pari di qualsiasi contribuente) una verifica fiscale involgente tutti i documenti e tutte le notizie proprie dell’attività svolta rivenuti nei luoghi destinati all’esercizio dell’attività professionale e il ‘dovere’ detto stesso di mantenere il segreto su quanto appreso in ragione del compimento di attività propria della professione (faz referência também à sentença n. 6315, de 16 de março de 2009, proferida pelas Seções Unidas da Corte de Cassação italiana). A decisão foi disponibilizada em: <<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id={438B181E-8AAB-4DD5-AEFF-5931676A01DC}>>. Último acesso em 21 de julho de 2015.

perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale”.

3.6.2.4.2 Constituição do crédito fiscal e espécies de lançamento

Com a eclosão da relação jurídico tributária – que resulta da incidência da norma tributária impositiva sobre o fato gerador –, tem-se por existentes o débito e o crédito fiscal; todavia, apenas quando formalizada (documentada) sua existência e liquidez com a lavratura do lançamento tributário, conforme o art.3º e os arts.142 a 150 do CTN, que será possível à Administração Tributária opor o crédito ao contribuinte e determinar seu cumprimento.

Isso porque, como regra geral, é o ato de lançamento que confere exigibilidade ao crédito tributário, permitindo à Administração Tributária impor seu pagamento, além de propiciar exequibilidade à obrigação, que ocorre num momento posterior, após a inscrição do débito em dívida ativa com a extração do respectivo termo (CDA), obtendo, de tal modo, o título executivo extrajudicial que dará sustentação à Execução Fiscal.^{205 206}

A atividade lançadora está intrinsecamente ligada às funções de fiscalização, de aplicação de penalidade e com a etapa litigiosa. Por essa razão, o ato de lançamento tributário não pode ser analisado isoladamente no âmbito da atividade administrativa fiscal. Conforme JAMES MARINS, muito frequentemente será precedido de procedimento fiscal preparatório de lançamento, o que inclui a fiscalização e a apuração; e, não raro, terá seus efeitos suspensos por força do Processo Administrativo Tributário de julgamento ou, no âmbito judicial, em virtude do ato jurisdicional.^{207 208}

²⁰⁵ Afirma Leandro Paulsen que: quando o contribuinte, mesmo quando não efetuado o pagamento, reconhecer formalmente o débito, ainda que com ele não concorde, por meio de declarações (obrigações acessórias), confissões (para a obtenção de parcelamentos) ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, resta dispensado o lançamento, visto que tudo o que o ato de lançamento por parte da autoridade apuraria já resta formalizado. PAULSEN, Leandro. **op.cit.**, p.996; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.294/297.

²⁰⁶ Para o presente estudo, o lançamento e o auto de infração são importantes, visto que fazem parte da conduta da Administração Tributária produtora de dano, podendo inclusive ser um dos aspectos de sua ilicitude. Obviamente, nas hipóteses em que é dispensado, a conduta produtora do dano poderá estar relacionada a outro ato da Administração Tributária, a exemplo dos atos relacionados à execução fiscal.

²⁰⁷ MARINS, James. **op.cit.**, p.198.

²⁰⁸ O ato de lançamento é ato impositivo de caráter não sancionatório que se destina à formalização da obrigação principal. Há, no entanto, várias espécies de atos impositivos sancionatórios a partir dos distintos vínculos patrimoniais que podem ser criados sob o influxo não da regra-matriz da obrigação tributária, mas de regra-matriz sancionatória: i) ato de imposição de multa por não pagamento; ii) ato de imposição de multa de mora; e, iii) ato de imposição de sanção instrumental. *Ibidem*, p.203.

Como se trata duma espécie do gênero ato administrativo, o lançamento obedece aos critérios do regime jurídico de Direito Administrativo e aos rigores próprios da atividade tributária. Logo, os eventuais vícios do procedimento de fiscalização e apuração contaminam sua validade, tornando-o ilegítimo e passível de anulação.

Ademais, se for considerado ilícito, o que será analisado no item “conduta ilícita com resultado danoso ilícito”, tal como no caso em que diverge de entendimento pacífico do STF e do STJ em repercussão geral e recursos repetitivos que seja favorável ao contribuinte, poderá ensejar também o ressarcimento dos danos causados.²⁰⁹

Esclarece MARINS que o lançamento tributário representa a individualização e a concreção da norma tributária geral e abstrata, contudo, apenas surte efeitos formalizadores depois de notificado ao devedor. A notificação deverá conter, obrigatoriamente, sob pena de nulidade, além dos requisitos formais prescritos e da determinação da pretensão tributária, a indicação do prazo para cumprimento da obrigação ou para apresentar sua impugnação.²¹⁰

Nos casos em que é necessária, tal como ocorre nas hipóteses de lançamento de ofício, a ausência de notificação do contribuinte poderá conferir o caráter ilícito ao ato, determinando o ressarcimento dos eventuais danos, principalmente por tolher a possibilidade de impugná-lo pela via administrativa usufruindo da suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário que poderia evitar a ocorrência de danos ou diminuí-los.

Ressalte-se que o processo administrativo tributário é um direito fundamental do cidadão disciplinado no art.5º, inciso LV da CF, de acordo com o qual: “aos litigantes em processo judicial ou administrativo, deverá ser assegurado o contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes”.

Desse modo, a eficácia do lançamento (e do ato impositivo sancionatório) resulta da notificação do contribuinte, segundo o art.145 do CTN, mediante a qual o Estado expressa formalmente sua pretensão (tributária ou sancionatória) em face do cidadão, oportunizando-lhe pagar espontaneamente ou deduzir, com efeito suspensivo, a impugnação aos termos da pretensão fiscal, no prazo de 30 dias, com a instauração de processo de julgamento.²¹¹

²⁰⁹ *Ibidem*, p.198.

²¹⁰ A notificação é o último ato do procedimento de constituição formal do crédito fiscal que o torna oponível ao contribuinte. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. Saraiva, 1995, p.221.

²¹¹ A notificação do lançamento é o ato administrativo por meio do qual o órgão fazendário dá ciência formal ao sujeito passivo do conteúdo da obrigação fiscal que lhe é imputada. Para que possa surtir efeitos deve conter a assinatura, o número de matrícula do agente competente (exceto nas emitidas por processo eletrônico) e, ainda, sob pena de nulidade, a qualificação do contribuinte, o valor do crédito tributário e o prazo para

Se o contribuinte optar pelo pagamento, extingue-se o crédito tributário, segundo o art.156, inciso I do CTN. Se optar pela impugnação, formaliza-se a existência da lide fiscal no âmbito administrativo, conforme estabelece o art.151, inciso III do CTN, e converte-se o procedimento administrativo preparatório do lançamento em processo administrativo de julgamento de lide fiscal, passando a assistir ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do *procedural due process*, nos termos do art.5º, inciso LV, da CF.²¹²

Com a impugnação apresentada pelo contribuinte, suspende-se automaticamente a exigibilidade do crédito tributário, de modo que o lançamento tributário poderá ser revisto pelas Delegacias de Julgamento, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Se for julgada improcedente a impugnação em última instância administrativa, o crédito tributário está pronto para ser exigido pela Administração Tributária, que irá efetuar a inscrição do débito em dívida ativa, incluindo-o entre seus créditos líquidos e certos, com a emissão do título executivo extrajudicial que permite a imediata execução em juízo por meio da execução fiscal com a prática de atos de constrição de bens do contribuinte.

Segundo o art.38 da Lei n.6.830/80, o contribuinte não é obrigado a impugnar o crédito tributário em via administrativa, podendo propor uma ação anulatória perante o Poder Judiciário, a qual apenas irá impedir a execução fiscal se acompanhada do depósito integral do montante exigido que suspenderá a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõe o art.151, inciso II, do CTN. A ação anulatória também pode ser proposta pelo contribuinte depois de julgada improcedente a impugnação e os recursos em via administrativa.²¹³

recolhimento ou impugnação. Se for o caso de auto de infração, deve indicar a disposição legal infringida (art.145 do CTN e art.11 do Decreto n.70.235/72). MARINS, James. **op.cit.**, p.281.

²¹² O lançamento, inclusive para fins de decadência, considera-se realizado com a intimação do contribuinte acerca do ato de lançamento (auto de lançamento e auto de infração), ainda que sujeito a alteração em razão de impugnação e recurso do contribuinte no processo administrativo ou mesmo à alteração de ofício. PAULSEN, Leandro. **op.cit.**, p.1004; Além da impugnação e dos recursos, nos termos do inciso III do art.151 do CTN, também suspendem a exigibilidade do crédito tributário a moratória, o parcelamento, o depósito, a liminar em mandado de segurança, cautelar ou antecipação de tutela, respectivamente, conforme os incisos I, VI, II, IV e V do art.151 do CTN. MARINS, James. **op.cit.**, p.204.

²¹³ Lei n.8.630, de 22 de setembro de 1980 – art.38: “A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. Parágrafo único – a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”.

3.6.2.4.2.1 Lançamento tributário de ofício, por declaração e por homologação (autolançamento)

De acordo com a definição de tributo efetuada pelo legislador no art.3º do CTN, parte-se do pressuposto de que: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**”.²¹⁴ (Negritei)

A partir da leitura de tal artigo, constata-se que, como condição para a exigência do tributo pela autoridade administrativa, o legislador impôs a realização dum procedimento administrativo, por meio do qual o fato jurídico tributário deve ser formalmente apurado a fim de ser quantificado o montante devido da obrigação tributária.

Dessa maneira, como regra geral, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, o Fisco tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário por meio do lançamento e de exigir o cumprimento da obrigação fiscal pelo contribuinte.

Com a imposição de plena vinculação da atividade administrativa pelo art.3º do CTN, a Administração Tributária está adstrita a aplicar a lei irrestritamente – no que se inclui os atos regulamentares como instruções normativas e portarias, isto é, a lei em sentido amplo. Portanto, sempre que o Fisco agir em desconformidade com a norma jurídica, o lançamento será considerado ilegítimo, sendo passível de anulação, e ilícito, se houver culpa *lato sensu* do agente público, caso em que poderá haver responsabilidade do Estado se existir também um resultado danoso ilícito.

Embora, na parte final do art.3º do CTN, o legislador afirme que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, há diversas situações, no Brasil, em que o contribuinte se sujeita imediatamente aos riscos moratórios do incumprimento da obrigação, por isso deve apurar o montante devido e efetuar o recolhimento do tributo antes de qualquer ato do Fisco, o que se denomina “lançamento por homologação” ou “autolançamento”, ao qual a quase totalidade dos tributos está sujeita atualmente. Trata-se da categoria de situações em que se verifica a exigibilidade incondicionada ao lançamento administrativo.²¹⁵

²¹⁴ Embora a Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permita que se extraia de seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado, entende-se que a noção de tributo cunhada pelo art.3º do CTN adequa-se à noção de tributo que se extrai da análise do texto constitucional. ATALIBA, Geraldo. **op.cit.**, p.13.

²¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **op.cit.**, p.612.

Disso decorre a relevância da análise do lançamento para esta pesquisa, já que a responsabilidade civil somente se verifica se o dano resultar da conduta de um terceiro, isto é, não do próprio sujeito lesado. Isso automaticamente exclui do dever de ressarcir do Estado os eventuais danos resultantes da conduta do contribuinte ao apurar e pagar tributos por meio do lançamento por homologação. Frise-se que é possível, nesse caso, a repetição do indébito na hipótese de cálculo e pagamento inadequados, todavia, não o ressarcimento de danos que foram provocados pelo próprio contribuinte.

A respeito do lançamento, estabelece o art.142 do CTN que:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Com base nos arts.147 a 150 do CTN, existem três espécies de lançamento: i) de ofício, ii) por declaração e iii) por homologação. O lançamento de ofício corresponde ao ato formalizador que é realizado por iniciativa da autoridade administrativa, a quem cabe toda a atividade de verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, o cálculo e a notificação para pagamento, independentemente da colaboração do contribuinte, segundo estabelece o art.149 do CTN. O IPVA e o IPTU costumam ser tratados por suas leis instituidoras como tributos sujeitos a lançamento de ofício.

O lançamento por declaração tem como condição o oferecimento de informações prestadas com o escopo de formalização da obrigação tributária pelo sujeito passivo ou por terceiro, conforme dispõe o art.147 do CTN. Nesse caso, tanto o contribuinte quanto o Fisco concorrem para o lançamento, cabendo àquele apresentar suas declarações e a este calcular o montante devido. Ressalte-se que, apesar do nome, não é a declaração que caracteriza essa espécie de lançamento, mas a circunstância de que é o Fisco quem calcula o valor do tributo com base nas declarações do contribuinte impondo o pagamento. Pode ser mencionado como exemplo dessa categoria o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD).

A modificação da declaração do sujeito passivo pela Administração Tributária fica obstada a partir da notificação do lançamento, pois, devido ao princípio da imutabilidade que a impede de alterá-lo, considera-se encerrado o procedimento administrativo. Logo, nem mesmo de ofício será possível modificá-lo.

Por fim, o lançamento por homologação ou “autolancamento”, em que o próprio sujeito passivo da relação tributária verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e realiza o pagamento, sem o exame prévio da autoridade fiscal, cujo papel é corrigir os atos praticados pelo contribuinte e analisar sua conformidade com a lei. Trata-se de uma modalidade de lançamento sujeita a controle pelo Fisco (*a posteriori*) em caráter supletivo, se houver irregularidades. Em outros termos: está sujeito à condição resolutória concernente à posterior homologação, nos termos do art. 150 do CTN, podendo citar como exemplo dessa modalidade o imposto sobre a renda (IR), o imposto territorial rural (ITR), o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e imposto sobre serviços (ISS).

Sobre o tema, esclarecedoras as considerações de JAMES MARINS, para quem:

“Há hipóteses, cada vez mais frequentes na legislação tributária, em que a exigibilidade do crédito tributário dá-se independentemente do labor da autoridade fiscal em realizar a formalização da obrigação, pois, nesses casos, a própria norma tributária alberga o plexo de elementos necessários à perfeita individualização da obrigação (critérios material, espacial e temporal), seus sujeitos ativo e passivo, sua quantificação (base de cálculo e alíquotas) e modo de adimplemento, sobretudo quanto aos prazos de declaração e vencimento da obrigação (prazo certo de vencimento) que, em verdade, conferem exigibilidade ao crédito independentemente de qualquer notificação fazendária, ou, em outras, palavras, é o especial conteúdo da norma tributária disciplinadora dos tributos que sujeita o contribuinte ao lançamento por homologação ou por declaração que atribui exigibilidade ao crédito tributário”.²¹⁶

Segundo a legislação tributária atual, na maior parte das situações, sem qualquer ato administrativo prévio, o contribuinte está obrigado a cumprir as parcelas de recolhimento do tributo que lhe competirem, já que o crédito fiscal se afigura exigível independentemente do lançamento efetuado pelo Fisco, mesmo que não se revista de exequibilidade, que se fará necessariamente por meio da atuação fiscal.²¹⁷

Conforme ensina JAMES MARINS, a diferença entre as espécies de lançamento está no grau de efetiva contribuição do sujeito passivo para sua realização. Nos lançamentos por declaração e por homologação, quem de regra cumpre o encargo de registrar de maneira detalhada as condições da incidência tributária minudenciando seus efeitos é o contribuinte; ao passo que, no lançamento de ofício, compete exclusivamente à Administração Tributária a prática de toda a sequência de atos.

²¹⁶ *Ibidem*, p.215.

²¹⁷ MARINS, James. **op.cit.**, p.205.

O recolhimento do tributo pelo sujeito passivo é considerado mera antecipação do valor que seria apurado pela autoridade administrativa. Logo, o sujeito passivo é obrigado a recolher o montante do tributo independentemente de qualquer notificação do Fisco, sendo que esse recolhimento extingue a própria obrigação.

Contudo, por coerência com a necessidade de um lançamento, o desembolso do contribuinte não pode ser considerado definitivo. Trata-se da antecipação de algo que ainda precisará ser apurado posteriormente. Se concluir que o pagamento corresponde exatamente ao valor exigível, o Fisco “homologa” expressamente “o pagamento antecipado”, segundo o art.150 do CTN. Essa homologação também pode ser tácita, em que o silêncio do Fisco tem o mesmo sentido de sua concordância. No caso de discordância dos valores apurados e pagos pelo contribuinte, deverá notificá-lo do débito e das penalidades aplicadas.²¹⁸

Nas hipóteses em que a lei prevê a obrigação do contribuinte de apurar e pagar o tributo, o lançamento de ofício possui somente caráter supletivo, já que o Fisco atua quando o contribuinte não o faz, ou não o faz de maneira satisfatória, deixando não apenas de efetuar o pagamento do montante devido, mas de depositá-lo ou de declará-lo adequadamente.²¹⁹

Portanto, em tais casos, resta ao Fisco a fiscalização da atividade do contribuinte: i) se com ela concordar, homologa expressa ou tacitamente; ii) se dela discordar, deve efetuar o lançamento de ofício em relação à eventual diferença devida, sendo esse o ato que poderá fundamentar o pedido de ressarcimento de danos.

Dessa maneira, não homologado o lançamento do contribuinte, a Administração Tributária deverá cientificá-lo e intimá-lo para que, no prazo de 30 dias, efetue o pagamento do valor devido ou apresente impugnação suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, sob pena de inscrição do débito em dívida ativa e do prosseguimento em execução fiscal.

Apesar da necessidade da Administração Tributária efetuar um novo lançamento de ofício, em caráter supletivo, para exigir a eventual diferença em relação ao efetivamente pago pelo contribuinte, na prática, explica LEANDRO PAULSEN que, havendo declaração do contribuinte e pagamento a destempo dos tributos declarados, torna-se despicando o lançamento de ofício no que tange a esses acréscimos, de modo que os valores atinentes à multa moratória e aos juros são encaminhados diretamente para inscrição em dívida ativa.²²⁰

²¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **op.cit.**, p.612.

²¹⁹ PAULSEN, Leandro. **op.cit.**, p.998.

²²⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região, **AC. 2003.72.08.000566-0**, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 06/12/2006.

Sobre o assunto, SCHUBERT DE FARIAS MACHADO afirma que:

“(...) uma vez admitida a possibilidade de a Fazenda promover a execução fiscal em face apenas das informações prestadas pelo contribuinte, surge o direito de ação tão logo configurado o atraso de pagamento. Também decorre desse mesmo entendimento a proibição ao Fisco de efetuar o lançamento de ofício quando o contribuinte cumpriu com suas obrigações de declarar e apenas deixou de antecipar o pagamento do tributo. No caso, está presente apenas o atraso e como atraso deve ser tratado, com o encaminhamento do débito declarado para a inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal, com o acréscimo apenas da multa moratória”.²²¹

Em relação à possibilidade do Fisco, nas situações em que se aplica o lançamento por homologação ou “autolancamento”, encaminhar a cobrança diretamente para inscrição em dívida ativa, duas observações são relevantes para a responsabilidade do Estado por dano tributário: i) nos casos em que o contribuinte declarou, mas não pagou, dadas as informações prestadas pelo próprio contribuinte e a concordância da Administração Tributária em relação ao valor apurado, por razões de economia e de celeridade dos atos, não há qualquer objeção no que se refere ao fato do Fisco prosseguir diretamente com a inscrição do débito em dívida ativa exercendo o direito de ação tão logo for configurado o atraso no pagamento, desde que a execução fiscal não esteja em desconformidade com as declarações apresentadas.

Contudo, ii) na hipótese em que o contribuinte apurou e pagou o valor do tributo, mas existe discordância do Fisco em relação aos valores apurados e pagos, se torna um risco à Administração Tributária prosseguir diretamente com a inscrição do débito em dívida ativa e, conseqüentemente, com o ajuizamento da execução fiscal sem cientificá-lo de que o pagamento não foi homologado e intimá-lo a pagar a diferença ou a impugnar esse novo ato no prazo de 30 dias.

Isso porque são diversos os prejuízos que podem resultar da inscrição do débito em dívida ativa e da sucessiva execução fiscal, os quais poderiam ser evitados se fosse dada a oportunidade ao contribuinte de regularizar o pagamento antes do processo executivo.

Como se trata dum posicionamento jurisprudencial praticamente já consolidado, não é possível caracterizar como ilícita a conduta do agente de prosseguir em execução fiscal para cobrar a diferença entre o valor antecipadamente pago pelo contribuinte e o valor que o Fisco entende devido sem o lançamento de ofício e a correspondente notificação. Contudo,

²²¹ MACHADO, Schubert de Farias. **Lançamento por homologação e decadência**. RDDT 131, ago/06.

é visível que tal ato tolhe do contribuinte a oportunidade de discutir em via administrativa o novo valor exigido pelo Fisco, o que evitaria os ônus inerentes ao processo judicial. Não há dúvida de que a via administrativa é menos onerosa para o contribuinte, sobretudo devido à possibilidade de se defender sem que seja necessário contratar um profissional habilitado e em razão da suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário.²²²

Até mesmo para a própria Administração Tributária, o risco de inscrever o débito em dívida ativa sem a realização dum novo lançamento e sua respectiva notificação é maior, pois, caso se verifique que o agente público cometeu um erro ao exigir valor como diferença do que foi recolhido pelo contribuinte, além de multas e juros, o prejuízo que o último sofrerá em razão da inscrição do débito em dívida ativa será passível de ressarcimento, visto que a ilicitude da conduta, que se vislumbra na exigência de tributo indevido, repercutirá sobre o resultado danoso, tornando-o igualmente ilícito.^{223 224}

²²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ª T., **REsp 396.875/PR**, Min. Luiz Fux, abr/02 – “O CTN prevê a possibilidade de impugnação, mesmo do lançamento com base na declaração efetuada pelo contribuinte, posto que, além de tratar-se de ato administrativo, o dispositivo de regência não faz referência a que tipo de lançamento pode ser alvo de impugnação, ou não, não podendo o intérprete distinguir onde a lei não distingue, como pontifica avelhantado brocardo jurídico. Destarte, se o lançamento notificado pode ser alterado pelo sujeito passivo, é evidente que conspira em favor da interpretação teleológica das regras do sistema a possibilidade de o sujeito passivo antecipar-se. Num sistema tributário em que se admite a ‘denúncia espontânea’, revela-se incompatível vedar-se a retificação *ex officio* do autolancamento, acaso engendrado ‘tempestivamente’. Recurso desprovido.”

²²³ Essa prática é lamentável. Territórios dogmáticos como aquele relativo aos efeitos do lançamento, enquanto título executivo extrajudicial, não podem ser tratados com falta de zelo e desapego ao direito posto. Não é função jurisprudencial chancelar interpretações da Administração Tributária que derogam o Código Tributário Nacional, como vem ocorrendo no Brasil. Estamos certos de que nosso atual sistema requer necessárias atualizações – que devem ser promovidas sem demora – mas os caminhos próprios dos sistemas normativos de alteração e produção legislativa não podem ser olvidados ou meramente superados em tema tributário enraizado em lei complementar, simplesmente por meio de hermenêutica administrativa “criadora”. MARINS, James. **op.cit.**, p.214.

²²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ª T., **AgRg no REsp 947.348/RS**, Rel. Min. Luiz Fux, jun/08 – “Lavrada a declaração de reconhecimento do débito, via DCTF, constituindo o crédito tributário, remanesce ao Fisco o prazo quinquenal para a propositura da ação de exigibilidade da exação reconhecida. Deveras, o fato de a declaração de débito provir do contribuinte não significa preclusão administrativa para o Fisco impugnar o *quantum* desconhecido. Isso porque impõe-se distinguir a possibilidade de execução imediata pelo reconhecimento da legalidade do crédito com a situação de o Fisco concordar (homologar) com a declaração unilateral do particular, prestada. A única declaração unilateral constitutiva *ipso jure* tributário é a do Fisco por força do lançamento compulsório, consoante o art.142 do CTN. Prestando o contribuinte informação acerca da efetiva existência do débito, dispõe o Fisco do prazo para realizar o eventual lançamento suplementar, acaso existente saldo, prazo este decadencial, porquanto constitutivo da dívida. Isso porque, decorrido o prazo de cinco anos da data da declaração, e não havendo qualquer lançamento de ofício, considera-se que houve aquiescência tácita do Fisco com relação ao montante declarado pelo contribuinte. Conquanto disponha o Fisco dum quinquênio para efetuar o lançamento do débito não declarado, somente conta com cinco anos da data da declaração para cobrar judicialmente o débito declarado em DCTF. Relativamente ao valor declarado, a própria declaração de débito efetivada pelo contribuinte constitui o crédito tributário, prescindindo de lançamento. Assim, podendo desde logo ser objeto de execução fiscal, tem-se que, nesta hipótese, não há que se falar de decadência, porquanto já constituído o crédito, mas tão-somente em prescrição para o ajuizamento da ação executiva”.

A conclusão é a seguinte: nos casos de lançamento por homologação, entende-se que seja mais seguro, inclusive para o Fisco, cientificar o contribuinte sobre a discordância em relação ao valor pago, intimando-o a pagar a diferença com a notificação do lançamento de ofício antes da inscrição do débito em dívida ativa e do ajuizamento da execução fiscal, que ocorreria somente se houvesse o sucessivo inadimplemento.

Assim, o contribuinte teria a oportunidade de pagar a diferença ou de impugnar o ato em via administrativa a fim de sanar eventuais problemas evitando o resultado danoso, que decorre do indeferimento de certidões negativas, da inscrição no CADIN, da contratação de profissional habilitado, da realização de penhoras, que repercutem negativamente sobre a prática de atos importantes ao exercício da atividade econômica, além de evitar prejuízos para o próprio Estado que teria o dever de ressarcir os danos que resultam de eventuais erros cometidos pelo agente público.

Para JAMES MARINS, essa prática do Fisco, que é aplicada na atualidade e chancelada pela jurisprudência, é lamentável, pois denota a falta de zelo e o desapego ao Direito posto. A formação de título executivo tributário hábil a autorizar o aforamento da execução fiscal e, se necessário, a constrição judicial dos bens do contribuinte, é matéria que deve atender às mais rigorosas garantias formais e não permitir mitigações ou inapropriados elastecimentos hermenêuticos.²²⁵

Diferente é a situação em que foi prolatada sentença definitiva desfavorável ao contribuinte em ação anulatória de crédito tributário, a qual gerou título executivo judicial. Obviamente, nesse caso, é possível dispensar o trabalho de operar o lançamento de ofício para formar um título executivo extrajudicial. Não faz sentido que tendo o credor um título executivo judicial vá afanar-se em produzir outro título de natureza extrajudicial.²²⁶

3.6.2.4.2.2 Auto de infração

Entende-se que o lançamento tributário é o veículo introdutor de norma jurídica individual e concreta produzido pelo Fisco que prescreve em seu consequente o dever de

²²⁵ *Idem.*

²²⁶ “No bojo de ações anulatórias e declaratórias de inexistência de relação jurídica, prevenidas por medidas liminares, bem pode acontecer de o Judiciário primeiramente suspender a exigibilidade, mas depois julgar legítimo o direito da Fazenda Pública. Sentenças que tais são, sem dúvida, título executivos judiciais em prol da Fazenda Pública, cabendo à Administração apenas, quantificar o crédito exequendo, sem nenhuma possibilidade de discussão do *an debeatur* pelo contribuinte, que esta ocorreu no interior de um processo de cognição. Não se trata de lançamento que, uma vez feito, comporta sempre reclamação. O ato é outro, é de liquidação do crédito”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação. Decadência e prescrição.** 2.ed. Dialética, 2002, p.77.

pagar o tributo. Trata-se do veículo introdutor do crédito tributário que pode ser subdividido em duas espécies: i) ato de lançamento em sentido estrito, que foi tratado no tópico anterior; e, ii) ato de lançamento e imposição de multa (auto de infração).

Conforme esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO, sob a epígrafe “auto de infração”, há dois atos administrativos introdutores de norma individual e concreta, sendo o primeiro o lançamento, produzindo regra cujo antecedente é um fato lícito, e o segundo, o ato de aplicação de penalidade ou multa fiscal, que veicula a norma que tem, no antecedente, a descrição dum delito e, no conseqüente, a instituição de liame jurídico sancionatório, pela circunstância de o sujeito passivo não ter recolhido, em tempo hábil, a quantia pretendida pela Fazenda Pública ou pela não-observância de dever instrumental.

Trata-se de um verdadeiro lançamento tributário que se opera mediante o suporte físico do auto de infração, razão pela qual deverá obedecer às normas jurídicas que dispõem sobre os elementos e os requisitos de existência e validade do ato administrativo. Além disso, é dotado de atributos como presunção de legitimidade e exigibilidade, os quais geram uma situação jurídica que subordina o sujeito ao qual se destina, instigando a prova contrária para a sua desconstituição.²²⁷

Logo, aplica-se também ao auto de infração as considerações dispostas no tópico que aborda a ilegitimidade dos atos administrativos, já que, na existência de vício no auto de infração que leva à sua invalidade, é possível obter a anulação do ato; e, na hipótese de resultado danoso passível de ser considerado ilícito em razão da lesão de direitos subjetivos, admite-se o ressarcimento do dano e, conseqüentemente, a responsabilidade do Estado.

3.6.2.4.3 Conseqüências do inadimplemento do contribuinte e a exequibilidade do crédito tributário

Constatado o inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte, o Fisco prossegue com a formação do título executivo extrajudicial que se procede com a realização de procedimentos destinados à inscrição do crédito tributário definitivamente lançado e não pago em dívida ativa, corporificando a denominada Certidão de Dívida Ativa (CDA) que irá aparelhar a execução fiscal, regulada pela Lei n.6.830, de 22 de setembro de 1980. Trata-se de ação judicial própria dirigida a promover a execução forçada de bens do devedor perante

²²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.515.

o Poder Judiciário, que se insere genericamente na categoria das execuções por quantia certa, fundadas em título executivo extrajudicial.²²⁸

Esse tópico da tese é importante para a compreensão do que se entende por dano tributário, já que trata das possíveis situações, com as quais o contribuinte poderá se deparar como consequência do inadimplemento da obrigação tributária, ou seja, dos atos praticados pelo Fisco no exercício da função fiscal, autorizados pela lei, os quais se destinam a perseguir a concretização de direito subjetivo à satisfação do crédito tributário, tais como: a execução fiscal, que é uma forma de constrição patrimonial; o indeferimento de certidão negativa de débito fiscal ou da certidão positiva com efeito de negativa; a inscrição do nome do devedor no CADIN etc., que ensejam danos ao sujeito passivo da relação tributário intitulados “danos tributários”.

3.6.2.4.3.1 Ato de inscrição do débito em dívida ativa

Decorrido *in albis* o prazo para pagamento do crédito tributário lançado, os autos serão enviados à Procuradoria da Fazenda para que se proceda à inscrição do débito na dívida ativa. O conceito de dívida ativa abrange todas as relações jurídicas passíveis de cobrança judicial pela Fazenda Pública, categoria na qual se inclui a dívida ativa de caráter tributário, que compõe: a obrigação tributária, a multa instrumental, a multa e juros moratórios, e outros encargos previstos em lei, nos termos do art.2º da Lei n.6.830/80.²²⁹

De acordo com o disposto no art.201 do CTN: “constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

Apesar de normalmente ser considerado somente como um ato certificatório que possibilita extrair a certidão e o ajuizamento da execução fiscal, o ato de inscrição do débito em dívida ativa retrata um importante momento para o controle da legalidade pelo Fisco dos atos que foram produzidos até então, relacionados à constituição do crédito tributário.

Dessa forma, além do controle de legalidade do ato – que é feito por meio do envio do ato à autoridade lançadora para que efetue retificações ou pela abstenção em promover a inscrição do débito em dívida ativa –, o órgão fazendário deverá: i) apurar a

²²⁸ MARINS, James. **op.cit.**, p.790.

²²⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.322.

liquidez, certeza e exigibilidade do crédito; ii) formalizar os encargos decorrentes da mora do contribuinte; e, iii) formalizar o título executivo extrajudicial da Fazenda Pública apto a instrumentalizar o acesso ao processo executivo fiscal. O termo de inscrição de dívida ativa formaliza a inclusão da dívida no cadastro de Dívida Ativa, alterando o *status* da dívida.

Apesar do controle administrativo de legalidade a que alude a Lei n.6.830/80 ser de suma importância, as procuradorias, via de regra, acabam inscrevendo automaticamente o crédito tributário em dívida ativa, o que aumenta a possibilidade de ocorrer danos em razão de cobranças indevidas.²³⁰

Sobre o assunto, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO:

“Além de ser a última oportunidade de verificação da legalidade do lançamento, é a única promovida por agentes de formação especializada no campo jurídico. Os procuradores são obrigatoriamente bacharéis em Direito. É lamentável que expediente de tamanha magnitude tenha sido relegado à condição de procedimento automático, destituído do caráter interpretativo que o momento de controle estaria por justificar”.²³¹

Esse controle é importante porque seria o momento de barrar o lançamento fiscal flagrantemente nulo, ilegal ou viciado, impedindo o ajuizamento de execução fiscal indevida que gera danos para a Administração Tributária e para o contribuinte. Por exemplo: quando, em controle de legalidade, se constata vício em relação ao motivo do ato de inscrição por já ter sido efetuado o pagamento do tributo adequadamente, extinguindo-se o crédito tributário, segundo o art.156 do CTN, de forma que inexistente inadimplemento capaz de fundamentar a CDA; ou, em razão da ausência de notificação do contribuinte sobre o lançamento, nos casos previstos em lei, de modo que, se não houve pagamento pela falta de conhecimento da dívida, não se concluiu o processo comunicacional apto a fazer surgir o lançamento tributário.

Conforme os arts.202 do CTN e 2º, §5º da Lei n.6830/80, a inscrição da dívida ativa apenas gera presunção de liquidez e certeza na medida que contenha todas as exigências legais, tais como a indicação da natureza do débito e a sua fundamentação legal, a forma de cálculo de juros e de correção monetária. O propósito é atribuir à CDA a certeza e a liquidez inerentes aos títulos de crédito, conferindo ao executado todos os elementos necessários para opor embargos, obstando execuções arbitrárias.

²³⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **op.cit.**, p.235.

²³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.418.

Estabelece o art.203 do CTN que a omissão de quaisquer dos requisitos dispostos no art.202 do CTN ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança, a qual poderá ser sanada até a decisão de primeira instância com a substituição da certidão nula, devolvendo-se o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

A pena de nulidade da inscrição e da respectiva CDA, prevista nesse dispositivo, deve ser interpretada *cum granu salis*, de modo que o defeito considerado insignificante que não compromete a essência do título executivo não deverá reclamar por parte do exequente novo processo com base em novo lançamento tributário para a apuração do tributo devido, pois é contrário o princípio da efetividade aplicável ao processo executivo extrajudicial.²³²

O STJ pacificou o entendimento na Súmula n.392: “a Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

Segundo explica JAMES MARINS, apenas nos casos de meros vícios formais é que se pode cogitar de substituição ou emenda do título executivo. Se extravasar esse limite, a execução será ilegítima, caracterizando abuso de título tributário. Prossegue afirmando que: “o interesse público em substituir ou emendar o título executivo não prefere ao interesse público que há na garantia de defesa do contribuinte”.²³³

Nos termos do art.204 do CTN, a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez tendo efeito de prova pré-constituída. Essa presunção é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo, conforme prescreve o parágrafo único desse dispositivo, cabendo-lhe apontar e comprovar os vícios, formais ou materiais, da inscrição ou, ainda, da declaração ou do lançamento que lhe originaram. Essa presunção decorre fundamentalmente do fato de a inscrição em dívida ativa ser precedida de apuração em regular processo administrativo, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Logo, conforme esclarece LEANDRO PAULSEN, é a presunção de certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita que permite que a Certidão de Dívida Ativa assumam a posição de título executivo.²³⁴ Além disso, é a presunção de legitimidade, que é um atributo

²³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, AGRGAI 485.548/RJ, Min. Luis Fux, mai/03.

²³³ MARINS, James. **op.cit.**, p.799.

²³⁴ PAULSEN, Leandro. **op.cit.**, p.1285.

dos atos administrativos que se aplica também aos atos tributários, que confere legitimidade à conduta da Administração Tributária de perseguir a satisfação do crédito judicialmente, qualificando-a como lícita, ainda que ao final do processo judicial seja reconhecido que o débito é indevido, tornando o resultado danoso ilícito, o que será melhor esclarecido adiante.

Portanto, é a presunção de legitimidade que atribui o caráter lícito à conduta da Administração Tributária de deflagrar atos de coerção sobre o patrimônio do contribuinte. Trata-se de presunção relativa que pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite. Dessa maneira, não se reveste de intangibilidade, de modo que cabe ao devedor comprovar os vícios formais ou materiais da inscrição ou, ainda, da declaração ou do lançamento que lhe deram origem e que comprometam a sua higidez, nos termos do parágrafo único do art.204 do CTN.

A exequibilidade do crédito fiscal surge quando a repartição competente extrai do termo de inscrição da dívida ativa a certidão (CDA) que, como acima referido, goza de presunção relativa de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída. De acordo com as declarações de RUY BARBOSA NOGUEIRA: “nasce a exequibilidade ou possibilidade de a Fazenda Pública apresentá-lo em juízo e com base nesse título pedir a tutela jurisdicional para a legítima execução fiscal do devedor inadimplente”.²³⁵

3.6.2.4.3.2 Certidão negativa de débito fiscal

Segundo dispõe o art.5º, inciso XXXIV, alínea “b”, da CF, assegura-se a todos, independentemente do pagamento de taxas: b) “a obtenção de certidões em repartições públicas para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal”.

Conforme esclarece LEANDRO PAULSEN, os sistemas do Fisco podem acusar três situações distintas: i) inexistência de formalização de crédito que enseja a expedição de Certidão Negativa de Débitos (CND); ii) existência de crédito formalizado exigível e não garantido por penhora, que gera a expedição de Certidão Positiva de Débitos (CPD); e, iii) existência de crédito formalizado não vencido com exigibilidade suspensa ou garantido por penhora dando ensejo à expedição de Certidão Positiva de Débitos com efeitos negativos (CPD-EN).²³⁶

²³⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.297.

²³⁶ PAULSEN, Leandro. **op.cit.**, p.1287.

A certidão negativa de débito fiscal deve ser expedida sempre que, efetivamente, não constar nos registros do Fisco nenhum crédito tributário constituído. Se a exigibilidade do crédito tributário está suspensa por força do processo executivo em que foi efetivada a penhora, o contribuinte tem direito à certidão positiva com os mesmos efeitos da negativa, nos termos do art.206 do CTN. Havendo crédito tributário regulamente constituído somente poderá ser expedida a certidão positiva de débitos.

A importância dessas certidões para esta tese resulta do fato de que, em inúmeras situações, o contribuinte (ou responsável) somente consegue desenvolver certa atividade ou realizar determinado negócio com a apresentação da certidão da regularidade fiscal, de modo que se não conseguir obtê-la pode sofrer sérios prejuízos, tal como o caso em que o candidato aprovado em concurso não conseguiu tomar posse do cargo em razão da existência de débito tributário pendente em seu nome; a impossibilidade de concluir um vantajoso negócio para a alienação de imóvel porque não foi efetuada a prova da regularidade dos pagamentos dos tributos; ou, da empresa que é impedida de participar do processo de licitação em virtude do indeferimento de certidão negativa de débito ou positiva com efeito de negativa.²³⁷

A existência de obrigação tributária não adimplida representa grave restrição ao exercício da atividade empresarial do contribuinte (ou responsável), sobretudo no que tange às suas relações com a Administração Pública. Mesmo no relacionamento privado, inúmeros negócios não se aperfeiçoam sem a comprovação da regularidade fiscal. Por isso, é comum o contribuinte instaurar um procedimento contencioso para impugnar a pretensão do Fisco, na via judicial, com o depósito do montante do valor integral, ou na administrativa, de forma automática, para obter a certidão positiva com efeito negativo, segundo o art.206 do CTN.²³⁸

O Poder Público somente poderá exigir a apresentação da CND para a prática de determinado ato se houver previsão legal específica nesse sentido, tal como dispõe o art.205 do CTN. Sequer a lei poderá colocar a apresentação de CND como condição para o exercício de direitos constitucionais, tais como o direito ao trabalho e ao livre exercício de atividades econômicas, sob pena de se elevar o interesse do erário acima dos interesses individuais, o que é visivelmente inconstitucional. Conforme o art.27 da Lei n.8.666/93, para a habilitação nas licitações será exigido dos interessados a documentação relativa à regularidade fiscal,

²³⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. 6ªT. **Apelação Cível n.1630191**. Relator Desembargadora Federal Consuelo Yoshida. e-DJF3 Judicial em 10/04/2015. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=16> Último acesso em 19 set. 2016.

²³⁸ *Ibidem*, p.219.

isto é, a prova da regularidade com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, na forma da lei.²³⁹

Nesse sentido, o art.191-A do CTN dispõe sobre a necessidade da apresentação da prova de quitação de todos os tributos para a concessão de recuperação judicial, a qual poderá ser dispensada pelo juiz de acordo com a documentação apresentada, exceto no que se refere à contratação com o Poder Público ou ao recebimento de benefícios ou incentivos fiscais, nos termos da Lei n.11.101/05, art.57.

3.6.2.4.3 Execução Fiscal

Observadas as formalidades legais necessárias para o pleno reconhecimento do débito fiscal mediante o ato de inscrição do débito em dívida ativa e da emissão da respectiva certidão, em âmbito administrativo, é possível iniciar a execução fiscal, em âmbito judicial, que não foge à regra da execução forçada comum.²⁴⁰

Partindo-se de um título líquido, certo e exigível, equiparado pela lei à sentença condenatória transitada em julgado, e não havendo embargos do executado no prazo legal, o processo de execução fiscal prosseguirá normalmente até os últimos atos de expropriação dos bens penhorados para a satisfação do crédito do credor.²⁴¹

Em substituição ao regime executivo do Código de Processo Civil/73, a fim de dotar a Fazenda Pública de meios mais aptos a garantir o sucesso da arrecadação tributária, criou-se uma disciplina autônoma com a Lei n.6.830/80 – Lei de Execução Fiscal – que teve como propósito conferir mais eficácia e celeridade ao processo executivo fiscal, porém sem perder de vista a menor onerosidade do devedor. Ressalte-se que, mesmo havendo um regime específico para a cobrança nos créditos fiscais por meio da lei acima referida, as regras do CPC/15 remanescem subsidiariamente aplicáveis.²⁴²

Sobre o respeito da esfera jurídica do contribuinte, afirma JAMES MARINS:

“Ao lado da necessidade de se buscar satisfazer o crédito fazendário, surge a necessidade de se buscar também o respeito incondicional ao sistema de garantias da relação jurídica tributária. Desse limite, por

²³⁹ PAULSEN, Leandro. **op.cit.**, p.1293.

²⁴⁰ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.08.

²⁴¹ *Ibidem*, p.9.

²⁴² MARINS, James. **op.cit.**, p.792.

mais que se propugne pelo interesse público da satisfação do crédito fazendário, não pode passar a execução fiscal”.²⁴³

A execução forçada de bens do devedor tributário representa o ápice da potencial conflituosidade da relação jurídica entre o contribuinte (ou responsável) e o Estado, por isso deve necessariamente se fundar em título de reconhecido valor jurídico, tal como a certidão de inscrição do débito em dívida ativa (CDA), cuja formação dá-se por iniciativa da Fazenda Pública, que é própria credora na relação jurídica.

Conforme anteriormente mencionado, somente se concebe a criação de um título executivo extrajudicial unilateralmente pelo credor, isto é, sem que o devedor manifeste sua vontade, em razão da presunção de legitimidade, a qual atua como alicerce para os requisitos de certeza e liquidez necessários ao ingresso no processo executivo.

Para MARINS, o crédito deve apresentar-se líquido, certo e exigível, porém, no executivo fiscal, o que garante tais requisitos é a regularidade do lançamento que autoriza a presunção de legitimidade de que goza a Fazenda Pública: “liquidez, certeza e exigibilidade são, no instante do aforamento da ação de execução fiscal, fruto de mera presunção que poderá vir a ser infirmada mediante os meios de defesa que dispõe o executado, inclusive, em certos casos, por meio da exceção ou objeção de pré-executividade”.²⁴⁴

A petição inicial apresentada pela Fazenda Pública é acompanhada da CDA que traz fundamentos suficientes para que o contribuinte exerça seu direito de defesa, razão pela qual muitos elementos são dispensados na exordial em virtude da observância do princípio de economia, eficiência e praticidade. Proposta a lide, cabe ao Poder Judiciário apreciar sua legitimidade, analisando os requisitos de admissibilidade para iniciar o processo.

Após a apresentação da peça, três consequências são possíveis no que se refere à execução: i) é considerada válida porque atende aos requisitos da lei; ii) carece de reforma do autor dada a presença de vícios formais; e, iii) contém vícios materiais, de modo que deve ser rejeitada liminarmente.²⁴⁵

Com o despacho que admite a regularidade da inicial surgem as consequências previstas no art.7º da Lei n.6.830/80, quais sejam: citação do executado, penhora (se a dívida

²⁴³ *Ibidem*, p.793.

²⁴⁴ “A existência presumida desses requisitos faz-se necessária para que surja a execução, processo autônomo que exclui discussões de mérito. Eis o motivo de não existir contestação na execução e sim oposição de embargos. O objeto da execução é apenas a expropriação dos bens do devedor, sendo estranhas quaisquer considerações quanto ao mérito no bojo da execução”. MARINS, James. **op.cit.**, p.796.

²⁴⁵ *Ibidem*, p.821.

não for paga ou garantida), arresto (se o executado não tiver domicílio ou se ocultar), registro de medidas constritoras, independente de pagamento, e avaliação de bens. Do despacho que admite a regularidade da inicial decorrem todas as consequências que estão previstas na Lei de Execução Fiscal, sem a necessidade de novos despachos do juiz.²⁴⁶

Depois da citação, é de 05 dias o prazo para o pagamento da dívida ou segurança do juízo pelo executado. Se for realizado o pagamento, segundo o §1º do art.827 do CPC/15, deve haver a redução da verba honorária em 50%. Isso se aplica à execução fiscal em virtude da inexistência de regra específica sobre esse tema na LEF.

Ademais, o §2º do art.827 do CPC/15 dispõe que a penhora recairá sobre os bens indicados pelo exequente, salvo se outros forem nomeados pelo executado e aceitos pelo juiz mediante demonstração de que a constrição proposta lhe será menos onerosa e que não trará prejuízos para o exequente, contemplando, assim, o princípio da menor onerosidade. Frise-se que a indicação dos bens em desacordo com a ordem estabelecida em lei requer também a concordância do exequente.

Conforme o art.9º da Lei n.6.830/80, em garantia da execução fiscal, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na CDA, o executado poderá: i) efetuar depósito em dinheiro à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito que assegure a atualização monetária; ii) oferecer fiança bancária; iii) nomear bens à penhora, observada a ordem do art.11; ou ainda, iv) indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. De acordo com o art.10, se não ocorrer o pagamento e nem for garantida a

²⁴⁶ “Especificamente quanto à indicação de bens e a realização da penhora a Lei n. 11.382/06 introduziu importantes modificações ao Código de Processo Civil/73, que em sua maioria, aplicar-se-ão subsidiariamente ao regime da LEF (sobre os critérios de solução de eventuais conflitos normativos entre os novos dispositivos do CPC e a LEF, vide, infra, item 6, letra “d”). Incurrerá em ato atentatório contra a justiça o executado que, quando intimado, não indicar ao juiz, em um prazo de 5 dias, quais e onde se encontraram os bens sujeitos à penhora e seus respectivos valores conforme o art.600 do CPC. Salienta-se que tal regra se mantém no inciso V do art.774 do CPC/15, contudo, sem o prazo mencionado. Além disso, ao exequente foi conferida a possibilidade de obter, no ato de distribuição do processo de execução, certidão comprobatória de ajuizamento da respetiva ação para fins de averbação no registro de imóveis, registro de veículos e outros bens sujeitos à penhora ou arresto – art.615-A do CPC (Lei n.11.382/06). Esta previsão não se mantém no art.828 do CPC/15. Ainda no bojo das modificações ao CPC, para fins de penhora, alteraram-se alguns bens classificados como absolutamente impenhoráveis elencados pelo art.649 do CPC/73, que corresponde ao art.833 do CPC/15, como, por exemplo, os bens móveis, pertences e utilidades domésticas que se encontram na residência do executado, exceto àqueles bens de elevado valor e que não sejam essenciais às necessidades comuns correspondentes a um padrão médio de vida (inciso I do art.649). Todavia, por força do art.650 do CPC/73 e reproduzido no art.834 do CPC/15, estabeleceu-se que na falta de outros bens, poderão ser penhorados os frutos e rendimentos dos bens inalienáveis, exceto se destinados à satisfação da prestação alimentícia”. MARINS, James. **op.cit.**, p.822.

execução, a penhora poderá recair sobre qualquer bem do executado, exceto os que a lei declarou como absolutamente impenhoráveis.

Se o devedor, no prazo da citação, para segurança do juízo, oferecer depósito em dinheiro à ordem judicial com correção monetária ou fiança bancária, estará dispensada a solenidade da penhora. O montante do pagamento deverá corresponder ao cálculo atualizado da dívida ativa exequenda, compreendendo o principal, mais juros e multas de mora e demais encargos previstos na certidão, tudo devidamente corrigido monetariamente.

O depósito em dinheiro e a fiança não são formalmente penhora, mas produzem efeitos similares se rejeitados os embargos do devedor. No primeiro caso, o dinheiro é usado para o pagamento da dívida, ao passo que, no segundo, será feita a intimação do banco fiador para saldar o débito. O não atendimento da intimação, no último caso, ensejará a penhora de bens do próprio garante nos autos da execução em curso.

Se não efetuar o depósito em dinheiro ou não oferecer fiança bancária, o devedor deverá indicar bens à penhora, segundo o art. 774 do CPC/15, a qual deverá obedecer à ordem estabelecida no art. 11, podendo a Fazenda Pública recusar a nomeação feita pelo executado com a inobservância da ordem legal, hipótese em que deverá comprovar a existência de bens que correspondam à preferência graduada pelo art. 11.

O entendimento é no sentido de que não está a Fazenda Pública obrigada a aceitar garantias à execução que não tenham liquidez e certeza, conforme será analisado a seguir ao estudar as hipóteses “conduta lícita com resultado danoso ilícito” bem como “conduta ilícita com resultado danoso ilícito”.

Não sendo encontrado o devedor, é possível ainda que seja efetuado o arresto de bens suficientes para a garantia da execução, o que será feito pelo oficial de justiça *ex officio*, independentemente de pedido do exequente ou de ordem expressa em mandado judicial, de modo que a medida é realizada sem prévia ciência do executado. Após a citação, converte-se em penhora mediante a lavratura do competente termo.

Ao executado, permite-se requerer a substituição da penhora apenas por depósito em dinheiro ou fiança bancária, ao passo que à Fazenda está facultado postular a substituição dos bens penhorados por quaisquer outros bens, sem maiores especificações, sendo possível ainda o reforço da penhora se for considerada insuficiente.

Como se vê, o poder de substituição conferido ao devedor é bastante restrito, ao passo que o da Fazenda é excessivamente amplo, estando liberado até mesmo da observância da gradação legal de preferência para a nomeação da penhora.²⁴⁷

Sobre o assunto, afirma RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA que o juiz se torna mero prolator de ordem de nomeação ou substituição de bens requerida pela Fazenda Pública na medida em que a disposição legal não faz qualquer referência à motivação do pedido ou à possibilidade do juiz indeferi-lo. Logo, as partes são tratadas desigualmente.²⁴⁸

Contudo, conforme HUMBERTO THEODORO JUNIOR, a norma não deve ser interpretada literalmente, sendo necessário harmonizá-la com o sistema geral da execução e, sobretudo, com o princípio de que compete ao juiz o comando do processo, tocando-lhe, além do mais, velar pelo equilíbrio das partes e pela realização da execução da forma menos gravosa possível ao devedor. A execução fiscal não pode ignorar os princípios consagrados na ordem jurídica brasileira, principalmente no Código de Processo Civil, os quais também se aplicam à Lei n.6.830/80.²⁴⁹

A penhora poderá recair sobre os frutos e os rendimentos dos bens inalienáveis, exceto se destinados à satisfação de prestação alimentícia; e, sobre o faturamento da empresa executada, hipótese em que será necessário nomear um depositário que, além de submeter à aprovação a forma pela qual se dará a efetivação da constrição, prestará contas mensalmente, entregando ao exequente as quantias recebidas para pagamento da dívida, nos termos do §3º do art.655-A do CPC/73 e do §2º do art.866 do CPC/15.²⁵⁰

Como pode-se constatar, as consequências do inadimplemento de um tributo são extremamente gravosas. Esclarece JAMES MARINS que, apesar da jurisprudência admitir a penhora sobre o faturamento da empresa, este expediente deve mostrar-se motivadamente necessário, especialmente nos casos de substituição da penhora, desautorizando-se o arbítrio da Administração Tributária, nada obstante a autorização legal para tal modalidade (art.655, inciso VII, do CPC/73 e art. 835, inciso X, do CPC/15).²⁵¹

“É medida excepcional que somente pode ser cogitada após formalmente demonstrado pelo exequente o esgotamento das possibilidades de localização de outros bens sujeitos à execução, além de se destacar que o

²⁴⁷ *Ibidem*, p.107.

²⁴⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Dívida Ativa da Fazenda Pública. In: **RT Informa**. 261:5.

²⁴⁹ *Ibidem*, p.107.

²⁵⁰ MARINS, James. **op.cit.**, p.835.

²⁵¹ *Ibidem*, p.843.

percentual não pode tornar inviável o exercício da empresa, cuidando o magistrado para que não seja desrespeitado o princípio da livre iniciativa”.

Nesse caso, conforme será discutido adiante ao tratar do dano ilícito decorrente de conduta ilícita, é possível imputar ao Estado a responsabilidade pelo dano causado devido à ilicitude da conduta do agente público que tinha o dever jurídico de esgotar as diligências para localizar outros bens sujeitos à execução, pois, de acordo com o entendimento do STJ, em julgamento de recurso repetitivo, trata-se de um requisito que deve ser atendido para que a penhora sobre o faturamento da empresa seja considerada legítima.

Embora o art.185-A do CTN autorize o juiz, no bojo da execução fiscal a efetuar o bloqueio de bens, tal como efetuado com a penhora sobre o faturamento da empresa, dada a gravidade desse ato para a esfera jurídica do contribuinte, o STJ firmou entendimento, em julgamento de recurso repetitivo, de que não é possível a indisponibilidade de bens e direitos do devedor sem antes esgotar todas as tentativas de localização de bens penhoráveis, os quais sejam menos onerosos ao contribuinte e não prejudiquem a satisfação do crédito fiscal.

Desse modo, será ilícita a conduta da Fazenda Pública de requerer a realização da penhora *on-line* sem diligenciar a existência de bens passíveis de penhora. Portanto, para utilizar essa prerrogativa, é necessário que o procurador fazendário demonstre que realizou todas as diligências necessárias e que as mesmas restaram infrutíferas.

Conforme afirma JAMES MARINS, a tarefa de diligenciar a existência de bens que possam suportar a constrição judicial não é do juiz, mas do próprio exequente:

“Agiu com acerto o legislador ao condicionar a possibilidade da ordem de indisponibilidade aos casos em que a Fazenda Pública demonstre que não localizou bens penhoráveis – somente a Fazenda Pública pode fazer essa comprovação, porque a ordem de indisponibilidade é instrumento excepcional, extraordinário e extremamente gravoso que não pode, para bem da segurança jurídica, se converter em mero expediente de cartório de execuções”.²⁵²

Além disso, estabelece o art.185 do CTN que se presume fraudulenta a alienação ou a oneração de bens ou rendas pelo sujeito passivo que estiver com crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa, regra que não incide se o devedor tiver deixado bens ou rendas suficientes para o pagamento total da dívida.

²⁵² *Ibidem*, p.840.

Ressalte-se que, a garantia do juízo é considerada condição essencial para que sejam opostos os embargos à execução pelo devedor para apresentação de sua defesa, sendo que a segurança necessária pode ocorrer, além da penhora, por fiança bancária e depósito.

Em decisão inovadora, com o notório propósito de evitar danos ao contribuinte, o TRF4ª Região decidiu a respeito da possibilidade de opor embargos à execução fiscal sem garantia desde que se comprove a hipossuficiência e a inexistência de bens penhoráveis com o fim de respeitar a ampla defesa e o contraditório.²⁵³

Logo, verifica-se que a Administração Tributária é dotada de prerrogativas para perseguir a satisfação do crédito tributário. Sempre que houver inadimplemento por parte do contribuinte, é lícito utilizá-las, porém, dentro do exato limite estabelecido em lei, visto que, caso dele se desvie, a conduta será considerada ilícita, dada a ilegitimidade do ato praticado conjugada com a culpa *lato sensu*, o que possibilita o ressarcimento do dano eventualmente suportado pelo contribuinte, conforme será esclarecido a seguir.

Importante ressaltar que, conforme estabelece a Lei n.10.522, de 19 de julho de 2002, o contribuinte que tiver débitos inscritos em dívida ativa terá seus dados incluídos no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN), que se trata de um banco de dados, no qual se encontram registrados os nomes de pessoas físicas e jurídicas em débito com órgãos e entidades federais,

Segundo o art. 6º da referida lei, os órgãos e entidades da Administração Pública Federal estão obrigados a consultar esse cadastro sempre que o ali inscrito pretender realizar operações de crédito que envolvam o uso de dinheiro público, bem como para a concessão de incentivos fiscais e financeiros, acordos e convênios que também estejam relacionados com recursos públicos.

É possível que o nome do contribuinte (pessoa física ou jurídica) em tal cadastro impeça-o de exercer atividades junto ao setor público, logo, há duas alternativas: i) pagar o tributo cobrado, ainda que indevido; e, ii) propor ação judicial para não pagar o valor exigido, sofrendo despesas e suportando honorários de advogado.

²⁵³ “Embargos à execução fiscal. Art.16, §1º da LEF. Prevalência das Disposições da LEF sobre o CPC. Necessidade de Garantia do Juízo. 1. De acordo com o contido no artigo 16, §1º da Lei n.6.830/80, não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. 2. Excepcionalmente, pode ser aceita a defesa oposta nos embargos, caso a parte comprove hipossuficiência e inexistência de bens penhoráveis, sob pena de inviabilizar-se a defesa do executado. 3. Apelação improvida”. BRASIL Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 1ª T., **AC n.5000806-61.2012.404.7119**, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, Dje 24.05.2013.

Verifica-se que a suspensão no CADIN somente é cabível nas hipóteses descritas no art.151 do CTN, isto é, quando a exigibilidade estiver suspensa; ou, se o devedor estiver discutindo a dívida em juízo, desde que garantido por meio de penhora, depósito etc.

Logo, a mera oposição de embargos do devedor e a nomeação de bem à penhora não constituem causa de suspensão no CADIN na medida em que não implicam a suspensão da exigibilidade do crédito.

É ilícita a conduta da Administração Tributária que inscreve o nome do devedor no CADIN em desconformidade com as determinações legais, tal como na situação em que a inscrição ocorre apesar de devidamente realizada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por meio do depósito do valor do montante integral em juízo, segundo o inciso II art.151 do CTN. Consequentemente, será passível de ressarcimento do dano dele resultante devido à sua visível antijuridicidade.

Com base em todo o exposto, é possível verificar que o exercício da função fiscal pode ensejar diversos danos ao sujeito passivo da relação tributária, de natureza patrimonial e não patrimonial, em decorrência, por exemplo, do indeferimento de certidões negativas de débitos impossibilitando a participação em licitações e o aperfeiçoamento de negócios que exigem a comprovação da regularidade fiscal; da inscrição do nome do devedor no CADIN que, na maior parte das vezes, impede o acesso ao crédito junto às instituições financeiras inviabilizando a movimentação do negócio e o exercício do comércio, além de provocar a restrição do fornecimento de matéria prima pelos fornecedores, o que impede o cumprimento dos contratos efetuados com os clientes; a necessidade de desembolsar valores que poderiam ser aplicados no exercício da própria atividade promovendo seu crescimento para realizar o depósito judicial seja em execução fiscal seja para promover ações anulatórias débitos fiscais e declaratórias de inexigibilidade do crédito tributário; as consequências gravosas da penhora sobre o faturamento da empresa, do bloqueio de bens, das penhoras *on-line* etc., que podem obstruir o pagamento de contas, ensejando a interrupção do serviço (luz, água, gás, energia) e a impossibilidade de desenvolvimento da atividade de empresa, o pagamento de salários, a compra de alimentos para a própria subsistência, de medicamentos etc.

Obviamente, todas essas medidas estão previstas em lei e não ensejarão o dever do Estado de ressarcimento de danos se forem legitimamente aplicadas.

3.6.2.5 Segunda hipótese: conduta lícita com resultado danoso ilícito

Certamente, quando se afirma que, com a aplicação da responsabilidade objetiva do §6º do art.37 da CF, o legislador brasileiro admitiu o ressarcimento também do dano que resulta da conduta lícita, não se está referindo ao dano traçado na primeira hipótese analisada anteriormente, que se caracteriza como um efeito natural e legítimo da aplicação das medidas estipuladas pela lei em virtude do descumprimento de um dever jurídico imposto ao lesado, ou seja, do dano lícito, que decorre da própria inércia do sujeito passivo da relação tributária em adimplir uma dívida que existe efetivamente, a qual enseja a aplicação da norma primária sancionadora e da norma secundária nos seguintes termos: “se o sujeito passivo da relação tributária (Sp) deixar de pagar o tributo/multa tributária devidos no prazo legal, então deve ser a obrigação do Estado (Sa) de aplicar a penalidade a (Sp), com a imposição de deveres de fazer ou não-fazer sob o mesmo pretexto”, cabendo ao Estado-Juiz aplicar a providência sancionatória pelo exercício da coatividade estatal, pois não é legítimo o uso da própria força.

Está referindo-se à possibilidade de, a partir de uma atuação lícita, ser provocado um dano contrário ao Direito, isto é, ilícito. Recorde-se que a licitude ou ilicitude da conduta está relacionada ao cumprimento, ou não, de um dever preexistente, de forma que a ilicitude necessária para ensejar o dever de ressarcimento, em tal caso, resulta do descumprimento do dever de não causar dano a outrem prescrito como norma primária dispositiva, sublinhando que o dano descrito pelo legislador nessa norma é o dano em sentido jurídico, não em sentido comum, isto é, que revela a lesão de direitos subjetivos ou de interesses jurídicos relevantes.

Dito de outra maneira: o legislador brasileiro não estabeleceu que qualquer dano resultante de condutas lícitas é objeto de responsabilidade civil. Na hipótese anteriormente discutida, o contribuinte (ou responsável) certamente sofreu um dano, porém não em sentido jurídico, isto é, passível de ressarcimento, pois, transcorrido *in albis* o prazo para pagamento do tributo “devido”, decorrente de uma cobrança legítima, justifica-se a atuação obrigatória do agente público na aplicação de medidas dirigidas à satisfação do crédito tributário, sendo, de consequência, lícito o dano causado por não configurar a lesão de direitos subjetivos do contribuinte (ou responsável).

Logo, na situação acima, houve um dever jurídico descumprido pelo contribuinte (ou responsável) que atuou como causa suficiente e relevante para fundamentar a aplicação do consequente da norma jurídica justificando a prática de atos que incidem de maneira tão

autoritária e gravosa na esfera jurídica do sujeito passivo da relação tributária que implicam a privação do direito de gozar e de utilizar de seus bens, de modo que se trata de uma atuação legítima por ser compatível e autorizada pela lei.

O “dano” sofrido pelo contribuinte na primeira hipótese estudada corresponde à sensação subjetiva de quem sofre com a conduta alheia, que, em tal caso, por configurar um efeito do descumprimento dum dever imposto pela lei, não enseja a responsabilidade. Nessa lógica, conclui-se que há duas categorias de danos, o lícito e o ilícito, sendo apenas a segunda objeto de responsabilidade civil.

Portanto, para que se verifique o dever de ressarcir um dano que é consequência de uma conduta lícita, o elemento “ilícito” deve forçosamente estar presente no dano. Aliás, segundo já afirmado, não se trata do dano sob a ótica do sujeito, mas do Direito, ou seja, em sentido jurídico, que corresponde à lesão de direitos subjetivos do sujeito passivo da relação tributária.

A análise desta hipótese torna-se interessante devido à existência de um conflito de interesses entre a licitude do agir administrativo, ou seja, o interesse público de aplicar as medidas e utilizar os instrumentos previstos em lei destinados ao cumprimento da obrigação fiscal – que constitui obrigação do agente público na ocorrência do fato gerador sem margem de liberdade sobre a cobrança do tributo, dum lado –; e, o exercício de direitos fundamentais à propriedade e à liberdade, inclusive à livre iniciativa, por parte do contribuinte, no sentido de que tais direitos não podem ser sacrificados além da ação legítima do Fisco, de outro lado.

Nota-se certa resistência na aceitação da responsabilidade do Estado em relação a danos resultantes de condutas lícitas. Acredita-se que seja uma sequela da teoria subjetiva que predominou por muitos anos incutindo a ideia de que somente os atos ilícitos podem ser submetidos à aplicação de sanção em razão da aversão à culpa *lato sensu*, ou seja, com foco na valoração da conduta do agente e não na recomposição da situação da vítima.

Por essa razão, justifica-se a relevância do reconhecimento de que o ilícito não recai somente sobre a conduta, mas também sobre o dano, pois se verifica o descumprimento do dever geral de não causar danos a outrem, segundo esclarecido nos Capítulos 1 e 2.

Na hipótese do ressarcimento de danos resultantes de condutas lícitas, com base nos ensinamentos de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, entende-se que, para imputar a responsabilidade ao Estado, além de configurar a lesão de direitos subjetivos, o

dano causado ao contribuinte (ou responsável) deve ser anormal como também certo e não eventual.²⁵⁴

Ressalte-se que o resultado danoso ilícito como consequência de condutas lícitas é uma situação excepcional, pois, até por uma questão lógica, se o legislador disciplinou na própria lei o *modus operandi* da Administração Pública, delineando as condutas que devem ser praticadas, obviamente, estabeleceu um padrão de conduta destinado a evitar a ocorrência de prejuízos a fim de viabilizar a construção de um relacionamento profícuo entre o Estado e o sujeito passivo da relação tributária.

Contudo, ainda que o Estado adote todas as diligências necessárias para evitar a causação de danos, obedecendo a todos os parâmetros estabelecidos pela ordem jurídica, em determinados casos, não é possível evitar sua ocorrência em relação a um ou outro particular. Daí não ser admissível deixar alguma pessoa ou grupo sofrer uma oneração maior imposta pelo Estado para a realização do bem comum apenas com base na justificativa de que todas as precauções possíveis foram adotadas.

Isto é, se o resultado danoso só revelou posteriormente a ocorrência injustificada de encargos desiguais decorrentes do comportamento do agente público, não se pode eximir o Estado da responsabilidade com base apenas na valoração da licitude da conduta.²⁵⁵

Nesse ponto, pergunta-se: como é possível concluir que o dano constitui a lesão de direitos subjetivos do contribuinte (ou responsável)? Como saber se o resultado danoso é ilícito e, portanto, passível de ressarcimento?

É necessário realizar, no caso concreto, uma análise comparativa entre a conduta do agente e o resultado danoso, não somente para apurar suas características, além da licitude ou ilicitude, mas sobretudo para ponderá-las, visto que as situações são diferentes, alterando-se as justificativas e os valores lesados em cada situação específica.

Por exemplo: nos casos em que o agente público atua em desacordo com a lei e de forma culposa, tal como ao promover a execução fiscal para cobrar crédito tributário cuja exigibilidade estava suspensa, a conduta e o dano são ilícitos, pois houve violação da norma que estabelece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, segundo o art.151 do CTN, bem como visível descumprimento do dever de diligência.

²⁵⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *op.cit.*, p. 1022; ZOCKUN, Maurício. *op.cit.*, p. 103-105.

²⁵⁵ LUVIZOTTO, Juliana Cristina. *op.cit.*, p.42.

Nesse caso, a ilicitude da conduta repercute sobre o dano, caracterizando-o como a lesão de direitos subjetivos do sujeito passivo da obrigação tributária, quais sejam: o direito à propriedade e o direito a que a Administração Tributária atue em consonância com o leque de direitos que resultam da relação normal com o cidadão num Estado de Direito. Portanto, há ilicitude na conduta e no resultado danoso, que caracteriza a hipótese “conduta ilícita com resultado danoso ilícito”.

Outra situação é a seguinte: o agente público inscreve o débito em dívida ativa e prossegue com a execução fiscal depois de ter transcorrido *in albis* o prazo para pagamento do tributo sem qualquer reação do contribuinte (ou responsável) para adimplir ou suspender sua exigibilidade, resultando inadimplente.

A conduta do agente público é lícita, pois foi praticada em conformidade com a lei e sem que se verificasse o descumprimento do dever de diligência; e, o resultado danoso é igualmente lícito, já que a inércia do contribuinte justifica a ativação de instrumentos legais destinados à satisfação do crédito tributário.

A partir da análise acima, conclui-se que: a conduta lícita requer a conformidade do ato com o Direito e a ausência de culpa *lato sensu*; e, o resultado danoso igualmente lícito pressupõe o transcurso *in albis* do prazo para pagamento do tributo ou da multa efetivamente devidos, ou seja, o descumprimento do dever jurídico pelo contribuinte (ou responsável) de pagar o tributo cujo fato gerador realmente ocorreu ou a penalidade, conforme o art.113 do CTN, o que impõe a ativação dos instrumentos legais voltados à satisfação forçada do débito, sendo a cobrança efetuada nos exatos termos da lei. O tributo é devido e há inadimplemento do sujeito passivo da obrigação tributária justificando a ação causadora e o dano.

Essa é uma das situações possíveis no que tange à primeira hipótese analisada “conduta lícita com resultado danoso lícito”, do que é possível concluir que: haverá resultado danoso “ilícito” como consequência da conduta lícita sempre que as medidas estabelecidas em lei que se dirigem à satisfação do crédito tributário forem aplicadas pelo Fisco em acordo com as normas jurídicas e sem culpa *lato sensu* do agente público, porém sem a presença do dever jurídico de pagar o tributo (ou penalidade), tal como será esclarecido abaixo.

Se o tributo não é devido, o dano suportado pelo contribuinte (ou responsável) é considerado ilícito e, portanto, passível de ressarcimento.

Parece estranha a ideia de que, ao exigir o pagamento de um tributo “indevido” – que regra geral caracterizaria a conduta como ilícita – o agente público pode estar agindo

licitamente, sendo somente o dano ilícito. Contudo, essa afirmação é possível ao considerar que os atos administrativos são dotados do atributo da “presunção de legitimidade” e que, além disso, em alguns casos, não existe culpa *lato sensu* do agente público na prática do ato.

Logo, a presunção de legitimidade dos atos administrativos somada à ausência de culpa *lato sensu* confere o caráter lícito à conduta do agente público.

Conforme estudado ao analisar as características da conduta produtora de danos, verificou-se que, por meio do art.186 do CC, o ordenamento jurídico brasileiro dispõe que a conduta ilícita é formada pela contrariedade ao Direito (antijuridicidade), que constitui seu aspecto objetivo, e pela culpa *lato sensu*, que identifica seu aspecto subjetivo. Portanto, será lícita a conduta praticada conforme o Direito e, obviamente, sem o descumprimento do dever de diligência característico das condutas culposas, vale dizer, sem a culpa *lato sensu*.

Além disso, existe uma presunção (*iuris tantum*) posta pelo Direito de que todo o processo de realização do ato administrativo se deu nos moldes das normas jurídicas que o regulam até que se prove e se constitua o contrário, já que se trabalha com o controle de validade dos atos *a posteriori*.²⁵⁶

Desse modo, é possível que o agente público, mesmo adotando todas as cautelas necessárias, pratique um ato que, apesar de visivelmente ilegítimo, é considerado válido e eficaz em virtude da presunção de legitimidade, permitindo ao Fisco submeter o contribuinte às consequências extremamente gravosas da cobrança do crédito tributário, ainda que o ato seja declarado ilegítimo tempos depois. Nesse sentido, devido à presunção de legitimidade e à ausência de culpa *lato sensu* na atuação do agente público, a conduta é considerada lícita.

Retoma-se o exemplo anteriormente mencionado, no qual: diante da inexistência de interpretação consolidada do STF ou do STJ (em repercussão geral e recursos repetitivos que seja favorável ao contribuinte) sobre a aplicação da lei tributária para um caso específico ou na presença de conflito jurisprudencial a respeito do tema (que é inerente à complexidade da legislação tributária), não pode ser reputada ilícita a conduta do agente público de realizar o lançamento tributário ou o auto de infração por entender que sobre um determinado serviço incide ISS em vez de ICMS.

²⁵⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. **op.cit.**, p.712.

Isso porque, devido à imprecisão sobre a interpretação adequada para a aplicação de determinada norma jurídica ao caso concreto, não há culpa *lato sensu* do agente público na prática dos referidos atos tributários, o que exclui o caráter ilícito da conduta.

Ademais, em razão da presunção de legitimidade, que torna o ato válido e eficaz, não é possível falar em contrariedade ao Direito, até que se prove o contrário, de modo que o Fisco poderá buscar a satisfação do crédito fiscal por meio da inscrição do débito em dívida ativa (CDA) e do ajuizamento da execução fiscal, praticando atos dirigidos à constrição do patrimônio do devedor, tais como: penhoras e bloqueios de bens, inscrição do nome no CADIN e indeferimento de certidões negativas de débito.

Tudo isso é lícito ao Fisco em razão da presunção de legitimidade que recai sobre o ato, da ausência de interpretação administrativa ou jurisprudencial consolidada e da existência de conflito jurisprudencial que descaracterizam a culpa *lato sensu*; e, da situação de inadimplemento do sujeito passivo da relação tributária baseada nas circunstâncias como foram apresentadas pela Administração Pública – ainda que posteriormente seja reconhecida a ilegitimidade da cobrança em razão de grave vício que leva à nulidade do ato, tal como a ausência de motivo que constitui pressuposto elementar do ato de cobrança por não ter sido praticado o fato gerador do ISS.

Além da possibilidade de defender-se em processo de execução fiscal por meio de embargos à execução ou de exceção de pré-executividade (em alguns casos), admite-se o ajuizamento da ação anulatória do débito, que requer, para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a realização do depósito do valor do seu montante integral, podendo gerar danos ao contribuinte devido à indisponibilidade dos recursos, por exemplo.

Diante desse contexto: se, ao final do processo judicial, o lançamento tributário ou o auto de infração forem declarados nulos, reconhecendo-se que o serviço prestado pelo contribuinte não condiz com a hipótese de incidência do ISS, mas sim do ICMS, verificar-se-á que o ato, originalmente, era ilegítimo, ou seja, contrário ao Direito, embora a conduta pudesse ser considerada lícita pelas razões anteriormente expostas.

Conforme esclarece MARIA RITA FERRAGUT: “as presunções de certeza e liquidez cessam no momento em que o ato for judicialmente questionado, oportunidade em que a Administração Pública deverá fazer prova de que o fato descrito no antecedente da

regra jurídica individual e concreta é materialmente verdadeiro, devendo o contribuinte, por outro lado, defender-se dessa imputação”.²⁵⁷

Pergunta-se: i) os danos suportados pelo contribuinte em razão da prática de atos dirigidos à perseguição de crédito tributário declarado ilegítimo ao final do processo judicial são passíveis de ressarcimento tendo em vista que a conduta do agente público é lícita? ii) é correto fazer recair sobre o cidadão os prejuízos relacionados ao problema da complexidade inerente à legislação tributária devido à dificuldade de interpretação e aplicação das normas jurídicas? Ou seja, é suficiente a justificativa de que o agente público adotou todas as cautelas possíveis, mas mesmo assim causou danos ao contribuinte?

Parte-se da premissa de que o sacrifício dos direitos do contribuinte somente se torna possível se for efetuado dentro do limite da ação legítima da Administração Tributária. No caso analisado, a perseguição do crédito fiscal apoiou-se na “presunção” de legitimidade do lançamento, que é um atributo do ato administrativo que recai sobre a conduta, tornando-a legítima (até prova em contrário), mas que não é suficiente para justificar o dano suportado pelo contribuinte, ou seja, para caracterizá-lo como lícito, pois só o descumprimento de um dever jurídico realmente existente pode justificar a aplicação das sanções estabelecidas em lei, não uma mera presunção. Ademais, só o efetivo dever jurídico de pagar tributo justifica a privação de direitos do contribuinte, caso contrário, existe verdadeira lesão do bem jurídico que qualifica o dano como ilícito.

Na medida em que o crédito tributário é desconstituído pelo Poder Judiciário em consequência do reconhecimento de vício que anulou o ato de lançamento, é possível afirmar a inexistência de uma causa suficiente e relevante que justifique o peso de suportar os danos resultantes da prática de atos que incidem de modo tão autoritário na esfera jurídica de seu destinatário, implicando a privação do direito de gozar e de utilizar do bem.

Em outras palavras, a aplicação do conseqüente da norma primária sancionadora que impõe deveres ao contribuinte (ou responsável) como a sanção pelo descumprimento da obrigação tributária (penalidades pecuniárias ou multas fiscais), além da norma secundária com atos de execução forçada (execução fiscal) – ou seja: a ativação dos instrumentos legais destinados à satisfação do crédito –, somente pode ocorrer legitimamente se houver o efetivo descumprimento do disposto na norma primária dispositiva, isto é: se a dívida em relação à

²⁵⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **op.cit.**, p.172.

qual o contribuinte figura como inadimplente realmente existir. Caso contrário, se verifica o dever do Estado de ressarcir o dano causado dado o seu caráter ilícito.

Desse modo, existe o dever jurídico do Estado de ressarcir o dano suportado pelo contribuinte (ou responsável) recompondo sua situação ao *status quo ante* se for aplicada a sanção estabelecida no consequente da norma primária sancionadora sem a ocorrência de seu pressuposto, isto é, sem o descumprimento do dever jurídico prescrito na norma primária dispositiva.

Na inexistência do dever jurídico de pagar tributo, o dano é ilícito, ou seja, lesivo a direitos subjetivos, já que a ablação do patrimônio e a execução forçada de bens, que resulta da relativização de direitos fundamentais imposta pela lei, é permitida tão somente se houver o dever jurídico de pagar o tributo e o respectivo descumprimento, caso contrário há nítida violação de direitos. Logo, a ausência da dívida caracteriza a ilicitude do dano, ensejando a responsabilidade do Estado apesar da conduta do agente público ser considerada lícita.

Portanto, analisando a conduta e o resultado simultaneamente, ainda que os atos praticados pelo fiscal para perseguir a satisfação do crédito estejam em conformidade com a lei e não se verifique o descumprimento do dever de diligência na atuação do agente público, o que caracteriza a conduta como lícita, o Estado é responsável pelos danos suportados pelo contribuinte sempre que não houver dever jurídico descumprido (pagamento de tributo ou da multa tributária) que justifica e torna legítimo o sacrifício de seus direitos.

Se não há descumprimento do dever jurídico de pagar o tributo ou a multa fiscal por parte do contribuinte (ou responsável), o dano sofrido com a execução forçada de bens, a contratação de profissionais habilitados, a inscrição do nome no CADIN, o indeferimento de certidões negativas de débitos, revela a lesão de direitos subjetivos como a propriedade, a liberdade e a livre iniciativa, e não a sua legítima limitação.

Importante reforçar que, devido ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, os atos praticados pela Administração Tributária são dotados de atributos, dentre os quais a presunção de legitimidade e exigibilidade que respondem às exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, o qual não poderia permanecer na dependência da solução da impugnação dos administrados para só depois dar-lhes execução.

Contudo, esses atributos recaem somente sobre a conduta do agente público para acelerar o cumprimento das obrigações em favor do interesse coletivo desde que estejam em conformidade com as normas jurídicas, de forma que não possuem o propósito de justificar

eventuais danos resultantes de dificuldades inerentes à interpretação e à aplicação da lei constituindo um modo do Estado evadir-se da responsabilidade pelos danos causados.

Nesse sentido, aplica-se o entendimento de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, de acordo com o qual: se o interesse público não pode ser satisfeito sem o sacrifício de um interesse privado, também tutelado (tal como na hipótese em que a complexidade da legislação tributária, a ausência de uma interpretação consolidada sobre a aplicação da norma jurídica e a existência de conflitos jurisprudenciais que dificultam a elucidação do caso concreto levando o agente público a promover a cobrança do tributo ou da multa fiscal e o sujeito passivo da relação tributária a sofrer as consequências danosas), a solução normativa ditará a preponderância do primeiro, vale dizer, do interesse público de exigir o tributo ou a multa em relação à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte (ou responsável).

Entretanto, não é possível ignorar ou menoscabar a proteção do interesse privado atingido, por isso “estabelece-se um dever de indenizar àquele cujo direito foi sacrificado a fim de poder-se realizar outro interesse maior. Vale dizer: opera-se uma conversão do direito atingido em sua equivalente expressão patrimonial”.²⁵⁸

Com o pronunciamento de nulidade, desaparece a presunção tornando-se visível a ilegitimidade do ato tributário. Verifica-se que o tributo é indevido, de forma que os danos decorrentes dos atos coercitivos praticados pelo agente público constituirão a lesão do direito à propriedade, à liberdade e à livre iniciativa, qualificando-se como ilícitos, sendo imperioso o seu ressarcimento para a manutenção do equilíbrio das relações jurídicas.

Em outros termos: o tributo (ou penalidade) precisa ser efetivamente devido e o sujeito passivo da relação tributária precisa estar na condição de inadimplente para que os danos suportados com a realização de penhoras, depósitos, garantias etc., sejam considerados lícitos e, portanto, não lesivos à sua esfera jurídica; caso contrário, serão ilícitos e passíveis de ressarcimento.

Entende-se aplicável o posicionamento de HELY LOPES MEIRELLES, de que reconhecida e declarada a nulidade do ato pela Administração Tributária ou pelo Judiciário, o pronunciamento de invalidade opera *ex tunc*, desfazendo todos os vínculos entre as partes e obrigando-as à reposição das coisas ao *status quo ante*, como consequência natural e lógica da decisão anulatória. Caso não seja possível recompor a situação ao mesmo estado em que

²⁵⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *op.cit.*, p.1023.

se encontrava antes, é possível ressarcir o dano com o pagamento do valor correspondente dinheiro, restabelecendo o equilíbrio violado.

Além disso, ponderando os interesses públicos e privados, o sacrifício suportado pelo contribuinte com a prática de atos de tamanha gravidade diante da inexistência do dever jurídico de pagar o tributo caracteriza o rompimento do equilíbrio que necessariamente deve haver nas relações jurídicas entre cidadão e o Estado, bem como entre o cidadão e os demais membros da sociedade, pois, em razão de um problema pertinente à sociedade como um todo (complexidade da legislação e dificuldades em interpretar e aplicar a norma jurídica), apenas parte de seus membros acabam sofrendo prejuízos.

Tal situação identifica perfeitamente um dos fundamentos que levou o legislador brasileiro a aplicar a teoria objetiva à responsabilidade do Estado, qual seja, o risco inerente às atividades administrativas, no que também está incluído a função fiscal, já que, exercidas em proveito de todos, podem causar danos somente a alguns, os quais devem ser repartidos entre todos os membros da sociedade, de modo igual, por meio do ressarcimento pelo Estado. Trata-se do princípio da igualdade na distribuição dos encargos públicos.

Nesse caso, surge a obrigação de ressarcir o dano causado pelos agentes públicos pelo simples fato de ocorrer um ato lesivo ao administrado. Logo, basta a lesão sem concurso do lesado, posto que se exige somente o fato do serviço.

Sobre o tema, afirma MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO no que se refere à aplicação da teoria do risco como fundamento para a responsabilidade objetiva do Estado:

“O princípio significa que, assim como os benefícios decorrentes da atuação estatal repartem-se por todos, também os prejuízos sofridos por alguns membros da sociedade devem ser repartidos. Quando uma pessoa sofre um ônus maior do que o suportado pelas demais, rompe-se o equilíbrio que necessariamente deve haver entre os encargos sociais; para restabelecer esse equilíbrio, o Estado deve indenizar o prejudicado, utilizando recursos do erário”.²⁵⁹

A possibilidade do agente público causar danos ao administrado com base numa conduta lícita, sem a presença da culpa, se confirma pela interpretação da parte final do §6º do art.37 da CF em que o legislador expressamente dispõe a possibilidade do Estado ajuizar ação de regresso em face do agente público que atuou com dolo ou culpa, fazendo concluir que o dano pode resultar de uma conduta em que não se verifica o elemento subjetivo.

²⁵⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **op.cit.**, p.707.

A hipótese analisada retrata uma diferença relevante entre o Direito brasileiro e o italiano sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário, pois os atos administrativos na Itália não são dotados do atributo da presunção de legitimidade, de maneira que a conduta do agente público voltada a exigir tributo indevido será sempre uma conduta ilícita, salvo se for comprovada a ausência de culpa *lato sensu*, por exemplo, se o contribuinte não apresentar as informações necessárias na declaração ensejando o erro do fiscal por desconhecimento. Dessa forma, todas as vezes que forem ativados os mecanismos para a perseguição do crédito tributário indevido, há responsabilidade do Estado em razão da injustiça do dano decorrente de uma conduta ilícita, exceto na ausência de culpa, conforme esclarecido acima.

Segundo já afirmado, a responsabilidade do Estado pelo ressarcimento dos danos resultantes de condutas lícitas requer, além da contrariedade ao Direito vislumbrada na lesão de direitos subjetivos do sujeito passivo da obrigação tributária, outros dois requisitos: i) dano certo e não eventual, podendo ser atual ou futuro; e, ii) dano anormal.

A certeza do dano caracteriza-se pela sua efetiva existência, ainda que os efeitos não ocorram na atualidade, operando-se apenas no futuro. Constata-se que o dano pode ser de ocorrência certa e determinada, mas ainda não ter deflagrado concretamente seus efeitos a despeito de já se saber, total ou parcialmente, sua intensidade e extensão econômica.²⁶⁰

O dano anormal é o que excede os incômodos originários da vida em sociedade, isto é, os encargos que extrapolam o dever de tolerância mínima, ao qual todos os indivíduos se sujeitam em razão do convívio social, por serem considerados proporcionalmente maiores do que aqueles que devem ser normalmente suportados. O limite entre o que se considera um encargo normal e o que deve ser qualificado como dano anormal advém da aplicação dos princípios de razoabilidade e de proporcionalidade.

Para MAURÍCIO ZOCKUN, diante do princípio da insignificância, pequenas e modestas lesões jurídicas deflagradas em benefício da sociedade devem ser suportadas pelos membros da sociedade, sob pena do Estado ser colocado na contingência de um segurador universal em relação a qualquer espécie de dano decorrente de condutas lícitas.²⁶¹

Nesse sentido, a anormalidade se verifica quando o encargo infligido ultrapassar os moderados gravames jurídicos impostos pela vida em sociedade, sendo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade o norte para a sua aferição, de modo que a lesão jurídica

²⁶⁰ ZOCKUN, Maurício. *op.cit.*, p.102.

²⁶¹ *Ibidem* p.105.

perpetrada de modo desproporcional aos incômodos da vida em sociedade enseja o dever do Estado de ressarcir os danos causados como consequência de condutas lícitas.²⁶²

A partir de agora, será examinada a segunda possibilidade em que a hipótese em estudo “conduta lícita com resultado danoso ilícito” pode ser aplicada, todavia, na situação em que o tributo é efetivamente devido pelo contribuinte, tendo transcorrido *in albis* o prazo para o adimplemento. Noutros termos: a conduta é legítima e não é possível afirmar a culpa *lato sensu* do agente público na medida em que os atos praticados estão amparados pela lei, sendo o contribuinte quem motivou a ativação dos instrumentos para a satisfação do crédito tributário, já que figura verdadeiramente como inadimplente.

Nesse caso, a ilicitude será resultado da lesão à proporcionalidade devido aos efeitos excessivamente gravosos resultantes das medidas adotadas pelo agente público, previstas em lei, destinadas à satisfação do crédito tributário. Danos que, apesar de resultarem de conduta praticada sob a escora de uma regra jurídica, poderiam ser evitados, o que caracteriza a lesão de direitos subjetivos do devedor à propriedade, à liberdade e à livre iniciativa; e, ao direito à eficiência (boa administração) no exercício das atividades públicas, o que é um dever da Administração Pública de caráter vinculante.²⁶³

Ainda que de forma breve, a título exemplificativo, será analisada a possibilidade da Fazenda Pública ou do sujeito passivo da relação tributária efetuar a substituição dos bens penhorados, o que está autorizado no art.15 da Lei n.6.830/80. Estabelece o artigo que, em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz: i) ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e, ii) à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no art.11, além do reforço da penhora insuficiente.²⁶⁴

Conforme esclarece HUMBERTO THEODORO JUNIOR, em tal caso, as partes são tratadas desigualmente, pois o poder de substituição do devedor é bastante restrito, sendo visivelmente exercido para melhorar a liquidez da garantia da Fazenda Pública cujos poderes

²⁶² Weida Zancaner Brunini acolhe a mesma distinção em relação às características relativas ao dano indenizável, porém afirma que, na verdade, esses traços compõem a noção de antijuridicidade do dano, que para ela é uma espécie de injustiça. BRUNINI, Weida Zancaner. **Da responsabilidade extracontratual da Administração Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p.55-56.

²⁶³ FREITAS, Juarez. **Discrecionalidade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.42.

²⁶⁴ BRASIL. Lei de Execuções Fiscais n.6.830, de 22 de setembro de 1980: Art.11. A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: I – dinheiro; II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III – pedras e metais preciosos; IV – imóveis; V – navios e aeronaves; VI – veículos; VII – móveis ou semoventes; e, VIII – direito de ações.

conferidos pela lei são excessivamente mais amplos, dando a impressão de que o legislador pretendeu até dar um poder discricionário de escolha dos bens do devedor para a garantia da execução.²⁶⁵

Isso é uma demonstração de que, no Direito brasileiro, vigora o preceito de que a execução é feita no interesse do credor, sendo-lhe lícito recusar bens oferecidos à penhora quando considerados de difícil alienação, pois não existe um direito subjetivo do contribuinte à aceitação do bem nomeado à penhora em Execução Fiscal em desacordo com a ordem do art.11 da Lei n.6.830/90 e art.835 do CPC/15.

Contudo, entende-se que esse preceito deve ser sopesado com outro igualmente presente no ordenamento jurídico, o qual estabelece que a execução deve ser procedida da forma menos gravosa para o devedor a fim de alcançar a finalidade do processo de execução, qual seja: a satisfação do crédito com o menor sacrifício do devedor.

Apesar do STJ já ter declarado a inexistência de preponderância do princípio da menor onerosidade para o devedor em relação ao princípio da efetividade da tutela executiva (de que a execução deve ser efetuada no interesse do credor), está sendo defendido nesta tese que, na medida em que o Direito é um sistema normativo, as normas devem ser interpretadas sempre com base em seu conjunto, de modo que toda e qualquer atuação administrativa deve observar a totalidade dos princípios constitucionais e as correspondentes prioridades, isto é, os atos administrativos devem necessariamente apresentar conexão explícita com o plexo de princípios constitucionais do sistema jurídico, não só com suas regras.

Se há uma disciplina de preservação da esfera jurídica do contribuinte em âmbito administrativo e tributário que prescreve a realização do fenômeno tributário em acordo com os princípios jurídicos que disciplinam os limites do Poder de Tributar, tais como legalidade, capacidade contributiva, progressividade, além daqueles que regulam a ação administrativa como eficiência (boa administração), boa-fé, razoabilidade, proporcionalidade etc., é porque há uma preocupação com a possibilidade de que a potencialidade lesiva inerente a tais atos cause lesão à direitos e interesses do contribuinte (ou responsável), sacrificando-os além do limite aceitável pelo próprio ordenamento jurídico.²⁶⁶

²⁶⁵ THEODORO JUNIOR, Humberto. **op.cit.**, p.129.

²⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.337.790 – PR. Relator Ministro Herman Benjamin. j.12.06.2013, Dje 07/10/2013. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=28142228&num_registro=201201666766&data=20131007&tipo=51&formato=PDF Último acesso 08 out. 2016.

Logo, foge da lógica, baseada na agregação das normas que em conjunto revelam seu sentido, pensar que, ao chegar na fase executiva, apenas a perseguição dos interesses do credor será relevante, sendo feita “a qualquer custo”, deixando de ser necessário preservar os direitos do devedor com a escolha dum caminho que lhe oferece menor sacrifício, o qual, ao mesmo tempo, é capaz de satisfazer os interesses do Estado.

Frise-se que: pode não haver direito subjetivo do contribuinte à aceitação do bem nomeado à penhora pela Fazenda Pública em Execução Fiscal em desacordo com a ordem do art.11 da Lei n.6.830/90 e art.835 do CPC/15, mas há direito subjetivo no que se refere à atuação eficiente da Administração Pública. O dever de eficiência corresponde ao dever de boa administração do Direito italiano, que foi consagrado no Direito brasileiro pela Reforma Administrativa Federal do Dec-lei n.200/1967 e posteriormente inserido no *caput* do art.37 da CF pela EC n.19/1998 com o nome “eficiência”.

No Direito italiano, conforme GUIDO FALZONE, boa administração significa desenvolver a atividade administrativa “do modo mais congruente, mais oportuno e mais adequado aos fins a serem alcançados, graças à escolha dos meios e da ocasião de utilizá-los, concebíveis como os mais idôneos para tanto”.²⁶⁷

Segundo a tradução ofertada por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO: “a norma só quer a solução excelente”, que certamente não é a satisfação do crédito tributário com a ruína do devedor, mas sim com o menor sacrifício. Desse modo, se houver meios que sejam menos gravosos ao devedor e, ao mesmo tempo, eficazes para a satisfação do crédito da Administração Pública, é essa a solução excelente, em acordo com a boa administração.²⁶⁸

O princípio da eficiência deve ser aplicado pela Administração Pública em todos os níveis de atuação. Remete à ideia de proporcionalidade das técnicas definidas bem como do exercício das competências, isto é, adequação dos meios aos fins e proibição do excesso, contrapondo-se ao descaso, à negligência e à omissão.

Para HELY LOPES MEIRELLES, ao exercer suas atribuições, o agente público deve atuar com presteza, perfeição e rendimento funcional, isto é, não apenas de acordo com a legalidade, exigindo resultados positivos ao serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.²⁶⁹

²⁶⁷FALZONE, Guido. **Il Dovero di Buona Amministrazione**. Milão: Giuffrè, 1953, p.64.

²⁶⁸BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **op.cit.**, p.126.

²⁶⁹MEIRELLES, Hely Lopes. **op.cit.**, p.94.

Existe entendimento no sentido de que a nomeação regular de bens móveis feita pelo executado deve ser considerada eficaz permitindo a substituição tão somente se houver requerimento justificado da Fazenda Pública no caso de comprovada ineficácia.²⁷⁰

Foram considerados motivos justos para requerer a substituição da penhora: i) a existência de ônus real ou gravame; ii) intercorrência de arrestos ou penhoras sobre o mesmo bem; iii) bens excessivamente valiosos em relação ao valor da execução fiscal; iv) bens que estão situados fora da comarca da execução fiscal; v) bens danificados ou deteriorados; vi) bens de custódia excessivamente onerosa; vii) bens de escassa aceitação no mercado e, por isso, de difícil aceitação em leilão.²⁷¹

A execução deve ser efetuada do modo menos gravoso para o devedor, por isso, em casos adequadamente justificados, já foi decidido a favor da possibilidade do executado obter a substituição do bem penhorado por outros bens, não somente por dinheiro ou fiança bancária; porém, exige-se a concordância da Fazenda Pública que, de acordo com o que está sendo defendido nesta tese, deve mostrar-se eficiente.

Isso ocorreu num caso em que houve bloqueio de valores da empresa impedindo o cumprimento da folha de pagamento e, conseqüentemente, a manutenção da atividade de empresa sobrecarregando excessivamente seu caixa. Entendeu-se que a penhora em dinheiro não é absoluta e que não se justificava na medida em que o devedor ofereceu diversos outros bens passíveis de garantir a dívida.

Sublinhou-se que a Fazenda Pública possuía à disposição outros meios eficazes para fazer valer seu direito creditório sem que fosse necessário ferir de morte a subsistência da empresa, de modo que na ponderação do princípio do *favor debitoris* em contraposição aos interesses da Fazenda Pública, pareceu claro que o devedor seria o maior prejudicado.

“*In casu*, dúvida não há de que a medida vai de encontro ao princípio processual do *favor debitoris*, uma vez que a Fazenda Estadual, como salientado linhas atrás, *em tese falando*, pondo na mesa os fatores sobreditos, teria outros meios de perseguir com sucesso o crédito fiscal titularizado na presente execução, sem colocar em grave risco a sobrevivência da empresa/agravante e, em consequência, as inúmeras famílias que dependem dos empregados (quadro de 1200 funcionários) que contrata, não obstante ostente uma dívida total que chegaria a mais

²⁷⁰BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2T, **REsp 53.844/SP**, Rel. Min. Hélio Mosimann, 21.11.1994, DJU 12.dez.1994, p.34342.

²⁷¹BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 8ª Câm. Dir. Públ., **AgI 60.416-5**, Rel. Des. José Santana, 03-12-1997.

de R\$140.000.000,00, números finais defendidos pela Fazenda Pública Estadual”.²⁷²

É certo que a Fazenda Pública não está obrigada a aceitar o bem oferecido pelo contribuinte em substituição, sendo essa conduta, portanto, lícita, mas essa decisão não pode ser arbitrária, isto é, sem uma justificativa plausível. É necessário adotá-la com prudência e atenção aos princípios de razoabilidade, de proporcionalidade e aos demais princípios que regulam o *modus operandi* da ação administrativa sob pena da atuação ineficiente e contrária ao princípio de eficiência (boa administração), que caracteriza a ilicitude do dano tornando-o passível de ressarcimento. Repetindo as palavras de HELY LOPES MEIRELLES acima reproduzidas: não basta agir dentro da legalidade.²⁷³

Conforme já foi decidido: “embora a exequente possa postular a substituição do bem penhorado, tal faculdade não pode ser exercida por mero capricho, dependendo de sérias razões que justifiquem a substituição, não bastando a simples vantagem ao exequente”.²⁷⁴

Transgride a proporcionalidade e, de consequência, a eficiência, a prática de atos como penhoras sobre o maquinário da empresa (necessário para o desempenho de atividades empresariais) e do imóvel em que estão instaladas as atividades industriais, se houver outros meios eficazes para a garantia do juízo que não impedem o exercício da atividade econômica do devedor, a qual lhe possibilita auferir recursos para pagar a própria dívida tributária. Frise-se que o poder de tributar, cujas limitações se encontram no próprio texto constitucional, não pode chegar à desmedida do poder de destruir, inclusive no que se refere à execução fiscal, arruinando o devedor para satisfazer os interesses do credor quando existiam soluções mais moderadas e igualmente eficazes para ambas as partes.

Nas situações acima referidas, o dano suportado pelo devedor é ilícito, sobretudo em razão da lesão do direito à eficiência (boa administração) nas atividades administrativas, pois a Fazenda Pública poderia ter evitado o prejuízo, mas não o fez, produzindo uma lesão ao direito à propriedade, à liberdade e, em certos casos, à livre iniciativa, que se manifesta por meio de danos emergentes e lucros cessantes.

²⁷² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 12.ª Câmara. Dir. Públ. AgI 0204390-49.2011. Relator Des. Osvaldo de Oliveira, 07-03-2012. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=5742500&cdForo=0> Último acesso em 08 out. 2016.

²⁷³ MEIRELLES, Hely Lopes. *op.cit.*, p.94.

²⁷⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AgI n.5036099-70.2016.404.000. Relator Vivian Josete Pantaleão Caminha. j. 26 de setembro de 2016. Disponível em: http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8548465&termosPesquisados=substituicao%20da%20penhoraexecucao|fiscal|dano Último acesso em: 06 out. 2016.

Para que seja possível considerar ilícito o dano em virtude da falta de eficiência na realização de atos voltados à satisfação do crédito tributário, é necessário que haja outros meios eficazes para garantir a dívida e que isso seja de conhecimento da Fazenda Pública, de maneira que a escolha de um determinado bem, embora legítima, pois amparada por uma norma jurídica, pode ser desproporcional em razão dos efeitos gravosos produzidos, os quais poderiam ser evitados com a adoção de uma solução mais moderada.

Não significa sacrificar o direito de crédito do Fisco, mas atender à sua exigência de adimplemento da dívida com o menor sacrifício do devedor, sempre que for possível. Não se pode esquecer de que o interesse público é a síntese de todos os interesses juridicamente relevantes, de modo que o interesse privado é a dimensão do interesse público de ver respeitada a propriedade, o livre exercício das atividades econômicas, a dignidade da pessoa humana, a capacidade contributiva etc.

Esclarece JUAREZ DE FREITAS que as desproporções verificadas nos atos da Administração Pública, para mais ou para menos, constituem violações antijurídicas, razão pela qual, nos casos em que o legislador dá espaço para uma atuação discricionária, essa só será considerada legítima se buscar como finalidade principal promover o “bem de todos”, no que se insere, inclusive, a preservação da esfera jurídica do privado para que se mantenha o necessário equilíbrio entre o Estado e o cidadão, bem como dos cidadãos entre si.

Afirma FREITAS que a discricionariedade administrativa é conceituada como a competência administrativa de avaliar e escolher, no plano concreto, as melhores soluções, mediante justificativas válidas, coerentes e consistentes de sustentabilidade, conveniência ou oportunidade, com razões juridicamente aceitáveis, respeitados os requisitos formais e substanciais da efetividade do direito fundamental à boa administração.²⁷⁵

Portanto, é necessário que a Fazenda Pública, ao selecionar os bens penhoráveis, não pense só nos interesses do próprio credor, mas analise com cuidado o grau de incisão da decisão sobre a esfera jurídica do contribuinte, respeitando também os interesses do último, ou seja, dando o justo peso aos interesses de ambas as partes.

No conceito de boa administração, se inclui a obrigação de sacrificar o mínimo possível para preservar o máximo os direitos do administrado, de maneira que o Estado deve ser responsabilizado por toda e qualquer quebra nuclear de proporcionalidade.²⁷⁶ De acordo

²⁷⁵ FREITAS, Juarez. **Direito fundamental à boa administração pública**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014

²⁷⁶ *Ibidem*, p.95.

com o referido princípio: “as escolhas administrativas serão legítimas – e somente se – forem sistematicamente eficazes, sustentáveis, motivadas, proporcionais, transparentes, imparciais e ativadoras da participação social, da moralidade e da plena responsabilidade”.²⁷⁷

Sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário, apesar da possibilidade de recusa da Fazenda Pública em relação ao bem oferecido à penhora pelo devedor encontrar amparo em uma regra válida, conferindo o caráter lícito à conduta, os danos suportados pelo contribuinte podem ser considerados ilícitos por caracterizarem a lesão de direitos subjetivos e interesses juridicamente relevantes sempre que estiverem em desacordo com o complexo de princípios jurídicos prescritos em âmbito constitucional e infraconstitucional, dentre os quais: eficiência, colaboração, razoabilidade, proporcionalidade, boa-fé etc. Noutros termos: o dano será ilícito e, portanto, passível de ressarcimento, considerando-se lesivo aos direitos do devedor se for discrepante em relação aos parâmetros do normalmente aceitável em uma situação de execução forçada, isto é, sempre que puder ser considerado desproporcional.

Interessante exemplo a respeito do tema foi oferecido pela 12 Câmara de Direito Público do TJSP, em que foi decidido que, não havendo qualquer prejuízo ao credor, dada a existência de outros bens passíveis de garantir o débito de forma eficaz, a manutenção da penhora sobre valores impedindo o pagamento de salários e, conseqüentemente, a demissão de 1200 empregados seria considerada discrepante do aceitável, qualificando como ilícito eventual dano sofrido pela devedora se a penhora tivesse sido mantida e as conseqüências se concretizado.

Esclarece JUAREZ FREITAS que “o princípio da proporcionalidade não estatui simples adequação meio-fim. Para ser preciso, a ofensa à proporcionalidade ocorre, não raro, quando, na presença de valores legítimos a sopesar, o agente confere prioridade errônea a um deles, em detrimento imotivado de outro”.

Prossegue: “em nenhuma circunstância um direito deve suprimir inteiramente o outro, na colisão de exercícios. Apenas pode preponderar topicamente. A razão disso está em que os princípios e direitos fundamentais nunca se eliminam legitimamente”.²⁷⁸

Também nessa situação, para ser passível de ressarcimento, além da lesão de direitos subjetivos, o dano de apresentar dois requisitos, pois deve ser: i) certo e não eventual, podendo ser atual ou futuro; e, ii) anormal.

²⁷⁷ *Ibidem*, p.23.

²⁷⁸ *Ibidem*, p.86.

3.6.2.5.1 Breves considerações sobre a técnica da ponderação de valores

Conforme exposto no Capítulo 2 desta tese, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio da sociedade acarretam gastos elevados ao Estado que justificam a imposição constitucional do dever jurídico de cada cidadão de concorrer para o custeio das despesas públicas de acordo com os princípios de capacidade contributiva e progressividade, ainda que isso signifique restringir o direito à propriedade e à liberdade de dispor do próprio patrimônio do modo como melhor entender, inviabilizando o pleno exercício desses direitos.

A colisão entre valores é o traço marcante das relações tributárias, que se destaca pela bipolaridade, pois, de uma parte, está a autoridade do Poder Público e a predominância do interesse público sobre o interesse do particular; e, de outra, a liberdade individual e os direitos constitucionalmente protegidos do contribuinte (ou responsável).

Portanto, o conflito de interesses é algo inerente às relações tributárias, de modo que não se restringe à situação em que a conduta lícita do agente público enseja dano ilícito ao contribuinte (ou responsável), sendo necessário avaliar se o interesse público perseguido pela Administração Tributária na prática de tal conduta prepondera, de forma absoluta, em sobre os interesses do contribuinte, o que certamente irá depender da situação concretamente apresentada.

A ablação do patrimônio do contribuinte para pagar tributos é consentida, pois o exercício da atividade tributária está consagrado na Constituição, sendo instituído por razões de ordem pública, já que se trata de uma das formas de obtenção de receita para a realização de atividades de interesse da coletividade, indispensáveis para a existência e manutenção do Estado bem como para a consecução dos objetivos que lhe são inerentes. Atinge o exercício pleno dos direitos fundamentais, sobretudo da propriedade, da liberdade e da livre iniciativa, nos termos do art.5º e 170 da CF, os quais não são absolutos, podendo sofrer limitações.

Nesse sentido, devido à relevância dos direitos atingidos, o fenômeno tributário deve acontecer nos exatos termos da lei, observando a totalidade dos princípios jurídicos que atuam como norte para todo o sistema normativo em razão da gravidade das consequências que pode gerar, dado o seu alto potencial destrutivo.²⁷⁹

²⁷⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 7.ed. rev.e atual. de acordo com a Emenda Constitucional n.70/2012. São Paulo: Saraiva, 2012, p.463.

Segundo UADI LAMMÊGO BULOS, a relativização dos direitos fundamentais é, em grande parte, um problema de interpretação, o que torna único cada caso. Não é preciso sacrificar um direito fundamental em razão do exercício de um outro direito, basta reduzir, proporcionalmente, o âmbito de alcance dos interesses em disputa, mediante o uso da técnica da ponderação dos valores.²⁸⁰

A técnica da ponderação de valores ou interesses é um recurso que foi colocado à disposição do intérprete para avaliar o bem constitucional que deve prevalecer na hipótese de existirem situações que os coloquem em conflito, tal como o interesse público de realizar a penhora bens que garantam suficientemente a satisfação de crédito tributário, de um lado, e o interesse público do particular de proteção ao direito à propriedade no sentido de que seu patrimônio seja sacrificado da forma menos gravosa possível, preservando seus direitos, em especial, a propriedade e a livre iniciativa econômica.

Explica LAMMÊGO BULOS que os bens constitucionais não são uns superiores aos outros, sobretudo porque integram o mesmo texto magno e foram instituídos pelo mesmo poder constituinte, de maneira que ambos os interesses em conflito devem ser considerados relevantes não apenas para o Direito, mas para o próprio Estado. À vista da situação prática, o intérprete deve analisar qual o bem que deve prevalecer perante o outro, sempre buscando o resultado socialmente desejável, fazendo concessões recíprocas, sacrificando determinado princípio a fim de priorizar o interesse mais racional para reger o caso concreto.²⁸¹

Conforme UADI LAMMÊGO BULOS “a ponderação constitui um valiosíssimo princípio exegeta, ou seja, muito mais do que uma técnica decisória, aplicável perante casos difíceis, impossíveis de serem resolvidos pelo silogismo convencional”.²⁸² Por meio dele, o exegeta realiza o dever de proporcionalidade, balanceando e sopesando bens em disputa, interesses, valores, princípios e normas colidentes.

Não é dado ao intérprete agir arbitrariamente, sem senso de proporção. O dever de proporcionalidade permite formular juízos de ponderação, aquilo que se convencionou chamar de “cedência recíproca de princípios”.²⁸³ Ao determinar com senso de razoabilidade qual o bem que deve prevalecer, o intérprete harmoniza contradições, eliminando aparentes estados de hierarquia constitucional.

²⁸⁰ *Idem*

²⁸¹ *Idem*

²⁸² *Ibidem*, p.462.

²⁸³ *Idem*

3.6.2.6 Terceira hipótese: conduta ilícita com resultado danoso ilícito

Conforme afirmado, entende-se que o dano, para fins de responsabilidade civil, é o resultado ilícito, razão pela qual a ideia de dano já traz implícita o significado de resultado ilícito sem que seja necessário perquirir a respeito da qualificação da conduta. Entretanto, é possível que esse resultado ilícito seja consequência de uma conduta que igualmente ilícita, de modo que é possível afirmar que, em tal caso, a conduta ilícita leva ao resultado ilícito.

Ao afirmar-se que a responsabilidade objetiva prescinde da conduta ilícita dada a desnecessidade de demonstrar a culpa, não significa que o dano não possa resultar de uma conduta ilícita. Aliás, é que ocorre com maior frequência, danos sofridos pelo contribuinte ou responsável em decorrência dos descuidos do Fisco no exercício da função fiscal.

Confirmando a ideia, esclarece FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA que, no caso da teoria da responsabilidade objetiva, não se trata de ter o agente público agido ou não com culpa, mas da vítima do dano por ele causado ter a necessidade de demonstrar ou não a ocorrência dessa culpa.²⁸⁴

Considera-se ilícita a conduta que é contrária ao Direito, portanto, resultante dum ato ilegítimo praticado pelo agente público no exercício da função fiscal, à qual se acresce a culpa *lato sensu*, que se caracteriza pelo descumprimento do dever de diligência e que pode ser vislumbrada na violação dos princípios que regulam o *modus operandi* da Administração Tributária, que foram comentados no Capítulo 2, cujo papel é também dar os delineamentos do que se deve considerar como atuação correta e diligente, sob a ótica do legislador.

Já a ilicitude do resultado danoso verifica-se com a contrariedade ao Direito que se traduz na lesão de um direito subjetivo ou de um interesse juridicamente relevante.

Para o desenvolvimento do raciocínio, parte-se do pressuposto de que, em certas situações, há mais de uma hipótese e consequência associadas formando estruturas mais complexas, em que uma ou mais normas jurídicas incidem em conjunto, tal como esclarecido ao tratar da teoria subjetiva como regra geral da responsabilidade no Direito brasileiro.

Quando se trata de resultado danoso ilícito que decorre duma conduta ilícita, há dois ilícitos a serem analisados, sendo que o primeiro se encontra na conduta e o segundo no dano. A ilicitude da conduta relaciona-se ao descumprimento dum dever preexistente e não

²⁸⁴ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. **op.cit.**, p.11.

com a produção do dano propriamente dita, que surge como consequência. Apesar disso, a conduta ilícita é fato gerador do dano que, por sua vez, enseja a responsabilidade, de maneira que a ilicitude da conduta acaba maculando o dano.

O critério de aferição da responsabilidade do Estado em tal caso é o seguinte: há infração dum dever jurídico preexistente pelo agente público de forma intencional (dolo) ou mediante negligência ou imprudência (culpa), ou seja, descumprindo o dever de diligência, o qual viola uma norma jurídica produzindo dano. Por exemplo, o ajuizamento de execução fiscal para cobrança de débito tributário cujo pagamento já havia sido feito porque o agente público não deu baixa no pagamento nos cadastros do Fisco (infração de dever preexistente de forma culposa), que enseja dano ao contribuinte.

Frise-se que, embora na teoria objetiva não seja necessário demonstrar a culpa, ela está presente na hipótese em análise, ou seja, conduta ilícita com resultado danoso ilícito (injusto), sendo o objetivo deste item identificar algumas situações, a título exemplificativo, visto que seria impossível esgotar todas as possibilidades em que a conduta ilícita do agente público em matéria fiscal gera dano ilícito (injusto) ao sujeito passivo da relação tributária.

3.6.2.6.1 Execução fiscal de crédito tributário com exigibilidade suspensa

Entende-se por exigibilidade o direito que o credor tem de postular efetivamente o objeto da obrigação tributária, que ocorre depois que forem adotadas todas as providências necessárias para a constituição da dívida com a lavratura do ato de lançamento tributário.

Contudo, se for verificada alguma das hipóteses previstas no art.151 do CTN, a exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa. Isso significa que está vedada a cobrança do respectivo montante do sujeito passivo da relação tributária (contribuinte ou responsável) bem como a oposição do crédito ao mesmo.²⁸⁵

De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO: “é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito, que continua existindo tal qual nascera”.²⁸⁶ Logo, o Direito positivo prescreve situações em que o atributo da exigibilidade permanecerá

²⁸⁵ PAULSEN, Leandro. *op.cit.*, p.1039.

²⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.515.

temporariamente suspenso, aguardando, nessas condições, sua extinção, ou retomando sua marcha regular para ulteriormente extinguir-se.²⁸⁷

A suspensão da exigibilidade do crédito afasta a situação de inadimplência, razão pela qual o contribuinte ou responsável devem ser considerados em condição regular, o que implica a impossibilidade da Administração Tributária de: prosseguir com a prática de atos dirigidos à execução do crédito tributário, inscrever o nome do devedor no CADIN, indeferir a certidão negativa de débito, sendo cabível a certidão positiva com efeitos de negativa, pois a suspensão enseja a obtenção de certidão de regularidade fiscal etc.

No entanto, não são incomuns os casos em que, apesar de regularmente suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a Administração Tributária prossegue com a execução fiscal ou pratica atos que não poderiam ser realizados, a exemplo da inscrição do nome no CADIN e do indeferimento da certidão positiva com efeito negativo, causando sérios danos ao contribuinte (ou responsável), os quais podem ser considerados automaticamente ilícitos.

Tais atos são ilegítimos em razão da visível desconformidade com o Direito, pois a lei determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e o agente público atua de maneira totalmente contrária, isto é, praticando atos dirigidos à satisfação de um crédito que se encontra legitimamente suspenso. É notório o descuido do agente público em não observar a suspensão da exigibilidade do crédito fiscal, de forma que só a inobservância da suspensão é suficiente para caracterizar o descumprimento do dever de diligência que necessariamente deve estar presente no exercício das atividades públicas.

Logo, a desnecessidade de demonstrar a culpa, nesse caso, não resulta apenas da aplicação da responsabilidade objetiva, mas, sobretudo, do fato de que a própria atuação do agente público revela a culpa, a qual está implícita na inobservância da causa suspensiva ou, no mínimo, é um forte indício da culpa, caracterizando a ilicitude da conduta.

As causas de suspensão da exigibilidade do crédito fiscal podem ser postas até mesmo antes do lançamento, por isso não pressupõem a existência do crédito tributário por ele constituído. Trata-se de uma técnica importante, estabelecida em lei, capaz de preservar a esfera subjetiva do contribuinte na maior parte das situações.

O crédito tributário apenas pode ter a exigibilidade suspensa na presença de uma das hipóteses do art. 151 do CTN, quais sejam: i) moratória, ii) depósito do montante integral,

²⁸⁷ *Idem*

iii) reclamações e recursos, segundo as leis reguladoras do processo tributário administrativo
iv) concessão de medida liminar em mandado de segurança; v) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; vi) parcelamento.

Não serão analisadas todas as hipóteses, apenas algumas a título exemplificativo, pois o critério pode ser aplicado a qualquer uma delas. Por força da imputação deontológica, tem-se que: “se é o fato F (suspensão do crédito tributário pelo parcelamento), então deve ser a proibição de Sa (Fisco) exigir o crédito do sujeito Sp (contribuinte ou responsável) enquanto tiver em curso o parcelamento”, que se refere à norma primária dispositiva.

Caso seja descumprida, tem-se a aplicação da norma primária sancionadora, que dispõe no antecedente, hipótese (H), o descumprimento da norma primária dispositiva e em seu conseqüente (C) a sanção correspondente, possibilitando a seguinte leitura: “se é o fato F (exigência pelo Fisco de crédito tributário suspenso em razão de parcelamento), então deve ser o conseqüente (obrigação de anular o ato que determinou a exigência de tributária)”, bem como a norma secundária que permite a instauração de uma relação processual para que o Estado-Juiz imponha a referida anulação devido à sua visível ilegalidade.

Ressalte-se que, se existe parcelamento, o crédito tributário não é exigível, sendo a exigibilidade requisito essencial da execução, cuja ausência gera a sua nulidade. De acordo com LEANDRO PAULSEN: “o pagamento de parcelas do débito incluído no REFIS, antes do ajuizamento da execução fiscal, retira da certidão de dívida ativa requisito indispensável, qual seja, o da certeza do título”.²⁸⁸

Desde o primeiro momento, a adesão ao parcelamento já irradia efeitos jurídicos, os quais são incompatíveis com a paralela execução do crédito parcelado. Portanto, obsta a execução do crédito parcelado que, se ocorrer, será ilegal, em virtude da desconformidade do ato com o estabelecido em lei.

Na hipótese do agente público promover a execução fiscal de crédito tributário cuja exigibilidade estava suspensa em razão de parcelamento, o que caracteriza o ato como ilegítimo, há duas possibilidades: i) não há resultado danoso, caso em que a anulação do ato já é suficiente para que a situação seja reestabelecida ao seu estado anterior, hipótese em que não há responsabilidade do Estado; ou, ii) a conduta ilícita do agente público gera resultado danoso, conforme será esclarecido a seguir.

²⁸⁸ PAULSEN, Leandro. **op.cit.**, p.1071.

Em tal situação, incidem duas normas jurídicas completas conjuntamente, sendo a primeira aquela que revela a infração de um dever preexistente, que se verifica na exigência do crédito tributário suspenso pelo agente público vinculado ao Fisco, que tem como sanção a anulação do ato; e, a segunda que corresponde à violação da norma *neminem laedere*, pois, a partir da lesão de um dever preexistente (conduta ilícita) foi produzido um resultado danoso cuja sanção correspondente é o dever de ressarcir e, conseqüentemente, a responsabilidade do Estado.

Dito de outro modo: a conduta do agente público de promover a execução fiscal de crédito tributário com exigibilidade suspensa pelo parcelamento (ilícita) pode produzir resultado danoso ensejando o descumprimento da norma *neminem laedere*, que prescreve o dever de “não causar dano a outrem” sob pena do dever de ressarcir o dano causado.²⁸⁹

Embora seja desnecessário realizar a prova da culpa em se tratando de conduta comissiva do agente público, visto que se aplica a responsabilidade objetiva, trata-se de um elemento que está visivelmente presente na conduta devido ao descumprimento de princípios que regulam o *modus operandi* da ação administrativa, que delineiam o dever de diligência especialmente o princípio de eficiência (boa administração), disposto no *caput* do art.37 da CF.

No que se refere ao resultado danoso, entende-se que, em tal caso, a ilicitude da conduta leva à ilicitude do dano. Contudo, ao desmembrar o resultado danoso para analisá-lo, constata-se a lesão de direitos subjetivos ou de interesses reconhecidos pelo Direito.

A título de exemplo, é possível pensar na situação em que, apesar do pagamento regular das parcelas do débito incluído no REFIS, o Fisco inscreve o nome do contribuinte no CADIN. Em razão de tal fato, as empresas que lhe forneciam matéria prima suspendem o fornecimento, pois passam a considerá-lo insolvente, desprovido de recursos necessários para satisfazer os compromissos assumidos, o que inviabiliza o cumprimento dos contratos firmados com clientes, além da negativa de crédito pelas instituições financeiras impedindo a movimentação do negócio e a manutenção da empresa em funcionamento.

Dessa forma, verifica-se, no resultado danoso, a lesão de direitos subjetivos do contribuinte, tais como: o direito de não ter seu nome inscrito no CADIN em decorrência do

²⁸⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. 3.T. **Apelação Cível n.1320841/SP**. Relatora Desembargadora Cecília Marcondes. e-DJF3 Judicial em 31/03/2009. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=60> Último acesso em 29 set. 2016.

regular cumprimento das regras inerentes ao parcelamento, bem como a lesão ao direito de liberdade ao exercício da atividade de comércio e de propriedade.

No caso de promovida a execução fiscal, há também a lesão do direito de, obtido o parcelamento e cumprindo-o regularmente, quitar a dívida de forma parcelada, não sendo exigido mais do que o montante de cada parcela.

Além do dano-evento acima referido, há também o dano-consequência que pode ser vislumbrado no prejuízo econômico dado o descumprimento dos contratos firmados com os clientes em virtude do não fornecimento de mercadorias e da impossibilidade de obtenção de crédito para o exercício das atividades de empresa, de modo que há danos emergentes e lucros cessantes.

É possível afirmar também que houve lesão à direitos não patrimoniais do sujeito passivo da obrigação tributária, já que a inscrição indevida no CADIN maculou sua imagem perante fornecedores, clientes e funcionários, podendo levar inclusive ao dever de ressarcir os danos sofridos no setor não patrimonial da esfera jurídica do contribuinte.

Constata-se que só é possível chegar à conclusão de que o dano é ilícito por meio da análise da conduta e do dano, confrontando os direitos e interesses que se apresentam em cada situação concreta, além da necessidade de verificar a presença do forçoso equilíbrio que deve haver entre ambos, de modo que o interesse privado não seja sacrificado além do limite da legitimidade da ação da Administração Pública.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado às demais hipóteses do art.151 do CTN, tal como no caso do inciso II que estabelece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário dado o depósito do valor do seu montante integral. Ressalte-se que o depósito não é condição para o ajuizamento da ação anulatória de débito fiscal e declaratória negativa de dívida fiscal pelo contribuinte, conforme dispõe o art.5º, inciso XXXV, da CF, mas é para a suspensão da exigibilidade do crédito. Logo, o ajuizamento da ação desacompanhada do depósito não tem o condão de suspender a execução fiscal e nem os outros efeitos decorrentes do atributo da exigibilidade, tal como a emissão de certidão positiva com efeito negativo e a inscrição no CADIN.

Sobre o tema, esclarece LEANDRO PAULSEN:

“O depósito constitui imperativo do interesse do contribuinte quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de modo a, mesmo não obtendo uma liminar, não quedar em situação de pura e simples

inadimplência, sujeitando-se aos respectivos ônus (não obtenção de certidão de regularidade etc.), e, até mesmo, a uma execução fiscal”.²⁹⁰

Na via administrativa, o depósito possui por objeto apenas impedir a atualização monetária do débito, pois a suspensão da exigibilidade é obtida mediante a apresentação da impugnação ou a interposição de recurso administrativo, conforme estabelece o inciso III do art.151 do CTN. Todavia, no processo judicial, o depósito veda a propositura da execução fiscal, além de cessar a fluência dos juros, da correção monetária e a imposição de multa.

Certamente, o depósito acautela os interesses do Fisco no recebimento do crédito com maior brevidade, visto que a conversão em renda do depósito equivale ao pagamento previsto no art.156 do CTN, que é uma modalidade de extinção do crédito tributário.

Como é fácil verificar, o depósito do valor do montante integral constitui um ônus passível de produzir danos, pois o contribuinte terá que desembolsar o referido valor, deixando de ser aplicá-lo em outras situações de seu interesse, tal como a movimentação e o crescimento da empresa, sendo maior o prejuízo se não tiver a efetiva disponibilidade do montante a ser recolhido e não conseguir obter liminarmente a suspensão da exigibilidade, nos termos do disposto nos incisos IV e V do CTN.

Contudo, o que se está analisando nesse momento é o descumprimento da norma jurídica pelo agente público que promove a execução fiscal mesmo com o depósito integral do montante do crédito regularmente efetuado pelo contribuinte em juízo, ou da inscrição do nome no CADIN, etc. Trata-se de uma conduta ilícita devido à ilegalidade da cobrança ou da inscrição diante da suspensão a exigibilidade do crédito decorrente do depósito integral que demonstra o descuido do agente público que deixou de verificar ou que desconsiderou a existência do depósito efetuado pelo contribuinte.

Desse modo, o resultado danoso decorrente da conduta ilícita do agente público é também ilícito, dada a lesão ao direito subjetivo de não ser submetido aos ônus da situação de inadimplência, bem como da lesão a outros direitos como propriedade, liberdade, etc.

Outro exemplo de conduta ilícita do agente público que produz resultado danoso igualmente ilícito em matéria de suspensão de exigibilidade do crédito pode ser vislumbrado na hipótese em que, apesar a existência de recurso administrativo pendente de julgamento, o agente público prossegue com o ajuizamento da execução fiscal, em que visivelmente se

²⁹⁰ PAULSEN, Leandro. **op.cit.**, p.1041.

constata a sua culpa pelo descumprimento do dever de diligência, por deixar de considerar que o processo administrativo ainda não estava encerrado.

Obviamente, não é possível analisar todas as situações possíveis em matéria de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois extrapolaria o objetivo desta tese, razão pela qual se passa a examinar outras hipóteses.

3.6.2.6.2 Exigência tributária flagrantemente ilegal

Situação que ocorre frequentemente na relação tributária, constituindo o objeto da maior parte dos processos judiciais propostos pelo contribuinte perante o Poder Judiciário brasileiro refere-se à exigência tributária flagrantemente ilegal, seja no que tange à obrigação principal, cujo objeto é o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária (multa); seja em relação à obrigação acessória, que tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Em tal caso, normalmente existe um erro grosseiro praticado pelo agente público que revela negligência ou imprudência no desempenho da função fiscal, as quais determinam da ilicitude da conduta, explicitando a lesão de princípios constitucionais administrativos e tributários que disciplinam o *modus operandi* do agir administrativo em matéria fiscal.

A esse respeito, foram retirados da jurisprudência alguns exemplos, quais sejam: i) agente público que não regulariza os cadastros do Fisco deixando de alterar o CPF/MF do proprietário do veículo automotor nos cadastros do DETRAN após a transferência do veículo e a regular comunicação efetuada na época da venda, o que enseja a cobrança de IPVA ao antigo proprietário, o protesto da CDA e a inserção de nome no CADIN²⁹¹; ii) o ajuizamento de execução fiscal para cobrança de IPTU em face de pessoa física em relação a imóvel cuja propriedade era do próprio Município exequente²⁹² e de IPTU de imóvel que foi objeto de desapropriação pelo Município há mais de 10 anos²⁹³; iii) a execução fiscal promovida em face de um homônimo do contribuinte sem conferência do CPF/MF ou CNPJ etc.;

²⁹¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação n.0002912-39.2014.8.26.0370**. Relator Desembargador Oscild de Lima Júnior. Julgamento em 03/06/2016. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9412500&cdForo=0&vlCaptcha=ieEAM> Último acesso em 09 jun. 2016.

²⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº1.139.492/PB**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília. J. 17/05/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=13750343&num_registro=200802405273&data=20110216&tipo=91&formato=PDF> Último acesso em 09 jun. 2016.

²⁹³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação Cível n.0002382-87.2014**. Relator Desembargador Julgamento em 26 de setembro de 2016,

Considera-se culposa a conduta do agente público nessas situações, sendo visível a violação de princípios administrativos, particularmente o da eficiência (boa administração) insculpido no art.37 *caput* da CF, reputando ilegítima a propositura de execução fiscal para a cobrança de crédito indevido, por exemplo, nas hipóteses de débito já quitado que não foi devidamente regularizado nos cadastros do Fisco, cuja inexistência deveria ser conhecida; se houver cometimento de erro crasso como a cobrança de IPTU de pessoa física referente a imóvel de propriedade do Município, quando envolver confusão de homônimos etc.²⁹⁴

Frise-se que o STJ afirmou ser absurdo o equívoco efetuado pela Administração Tributária, considerando um erro que foge ao regular exercício do direito de ação, a execução fiscal para cobrar valor já quitado ou débito cuja inexistência deveria ser de conhecimento da Municipalidade.

O caso em que foi feito esse pronunciamento se referia a uma dívida tributária de IPTU cujo pagamento havia sido efetuado pelo contribuinte há 7 meses. Declarou-se que o registro de débito indevido demonstra a negligência dos agentes públicos em regularizar os cadastros do Fisco, impedindo o contribuinte concretizar a venda do imóvel.²⁹⁵

Consta nos autos que o contribuinte chegou até a vender o imóvel por acreditar que estava tudo em perfeita sintonia com as normas jurídicas e que as obrigações estavam quitadas com o Fisco, mas foi surpreendido com a extinção do contrato feita pelo adquirente que recebeu a informação da existência de um débito fiscal pendente, ensejando inclusive a devolução dos valores que haviam sido adiantados.

O STJ entendeu que houve humilhação e decepção do contribuinte pelo fracasso do acordado dado o visível erro da Administração Tributária que, mesmo depois de 7 meses, não regularizou seus bancos de dados para dar baixa na quitação do débito, sendo manifesto inclusive o dano moral. Nesse caso, também se verifica o dano material negativo pela não realização da venda do imóvel.²⁹⁶

²⁹⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **Apelação n. 1905302/SP**. Relator Desembargador Federal Antonio Cedenho. e-DJF3 Judicial em 02/09/2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=2>. Último acesso em 29 set. 2016.

²⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.1.139.492/PB**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília. J. 17/05/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=13750343&num_registro=200802405273&data=20110216&tipo=91&formato=PDF> Último acesso em 09 jun. 2016.

²⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.798.129/SP**. Relator Ministro Assusete Magalhães. Brasília. Julgamento em 15/12/2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=53755468&num_registro=201502631610&data=20151028&formato=PDF Último acesso em 09 jun 2016.

É importante observar que não é necessário que seja ajuizada a execução fiscal para que se configure a ilicitude do agir do Fisco. O mero lançamento tributário ou auto de infração em relação a “crédito” fiscal cujo pagamento havia sido efetuado é suficiente para caracterizar a conduta ilícita e viabilizar a responsabilidade do Estado na hipótese em que há danos como o ajuizamento de ação anulatória de débito fiscal que requer seja realizado o depósito do montante integral para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, além dos gastos para a contratação de profissionais bem como com o processo judicial etc.

A descabida exigência do tributo – tal como ocorreu nas situações anteriormente mencionadas – caracteriza a conduta como ilícita: em primeiro lugar, em razão da ilegalidade da cobrança, já que não foi praticado o fato gerador pelo sujeito apontado como devedor no ato de lançamento, no auto de infração ou na execução fiscal; e, em segundo, da culpa *lato sensu* pela negligência do agente público que deixou de atualizar os cadastros do Fisco e de dar baixa nos pagamentos; ou, pela imprudência em indicar como executado um homônimo do devedor e não o próprio devedor.

Constata-se que o contribuinte pode estar sujeito a inúmeros danos em razão da ilegalidade e da culpa na atuação do Fisco, tais como: i) necessidade de se defender em via administrativa e, em caso de insucesso, em via judicial, ficando ameaçado de ser submetido à execução fiscal com a possibilidade de ter seus bens bloqueados e obstando a expedição de certidão negativa de débitos se não for realizado o depósito do valor do montante integral do débito ou se não for deferida liminar para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, segundo o art.151, incisos II e III do CTN; ii) impedimento de participar de procedimentos licitatórios (art.195, §3º da CF); iii) impossibilidade de obter empréstimos bancários e outras situações nas quais a ausência de certidão negativa implica sérios prejuízos para as atividades empresariais.

Obviamente, a ilicitude da conduta por si só confere o caráter ilícito ao resultado danoso. Todavia, constata-se que, nessas hipóteses, o dano também traduz a lesão a direitos do contribuinte como o direito de propriedade e liberdade, além do direito de que o exercício da função fiscal seja efetuado em acordo com os princípios constitucionais administrativos e tributários. Portanto, a violação desses direitos caracteriza a ilicitude do dano.

Entende-se que a atuação da Administração Tributária em conformidade com os princípios constitucionais administrativos e tributários constitui um direito subjetivo de cada contribuinte (ou responsável) de modo que o dano decorrente de sua violação é visivelmente

ilícito. Além disso, os princípios também auxiliam na interpretação das regras jurídicas para a verificação da ilegalidade do ato e sobretudo como parâmetro para aferir o descumprimento do dever de diligência pelo agente público, ou seja, sua culpa em sentido amplo.

O dano-consequência se verifica no prejuízo econômico efetivamente sofrido, a exemplo de gastos com contratação de advogado, assistente técnico, despesas processuais; a impossibilidade de efetuar transações dado o bloqueio de contas bancárias impedindo que as atividades empresariais sejam devidamente exercidas a fim de cumprir os contratos firmados com clientes, o que enseja a aplicação de multas, perdas de clientes, etc.

3.6.2.6.3 Bloqueio de bens e penhora sobre o faturamento da empresa ilícitos

Segundo estabelece o art.185-A do CTN:

“na hipótese do devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial”.

A indisponibilidade consiste numa limitação imposta ao titular do direito que lhe retira o poder para realizar eficazmente negócios jurídicos por subtrair a legitimidade para a sua realização. Logo, há uma limitação ao direito de disposição do bem, mas que não impede o devedor de usá-lo e usufruí-lo, podendo até mesmo ser oferecido em garantia.²⁹⁷

Apesar da indisponibilidade não suprimir todos os poderes decorrentes do direito à propriedade, mas somente a faculdade de disposição, haverá situações, na prática, em que ocorrerá verdadeira privação do exercício do direito à propriedade em todos os aspectos. Isso se dá, por exemplo, quando se trata de numerário depositado em instituições bancárias, pois, ao receber a ordem de indisponibilidade, ficará o banco depositário incumbido de “bloquear” os valores, tornando inoperantes para o titular da conta as operações de saque e transferências a qualquer título.

Nessa hipótese, o devedor fica absolutamente privado de seus bens depositados em instituições financeiras, de maneira que a ordem judicial acaba impedindo totalmente o

²⁹⁷ PAULSEN, Leandro. *op.cit.*, p.1223.

exercício do direito à propriedade. Em relação às pessoas físicas, tal situação pode privá-las dos recursos para a própria subsistência como a compra de alimentos e remédios, bem como o adimplemento de contas de água, luz, energia, o que causa a suspensão do serviço e afeta o direito a uma vida digna.²⁹⁸

No que tange às pessoas jurídicas, o bloqueio de contas pode impedir o exercício da atividade de empresa, impossibilitando o cumprimento da folha de pagamentos, de modo que o dano repercute sobre outras pessoas, por exemplo, os funcionários e suas famílias.

Devido à gravidade de tal mecanismo que a lei permitiu fosse utilizado pelo Fisco, é necessário que todos os requisitos que legitimam sua aplicação estejam presentes, sob pena do ato ser considerado ilegal. Logo, o agente público deve cercar-se de todos os cuidados, já que se trata duma medida de extrema violência, a qual deve sempre atender ao princípio da proporcionalidade, utilizando-a caso realmente não haja outro meio de garantir a execução.

Apesar dessa medida ser analisada na hipótese “conduta ilícita com resultado danoso ilícito”, dependendo do modo como a situação se apresenta concretamente, é possível que se trate de outro caso inserido na hipótese “conduta lícita com resultado danoso ilícito”, por exemplo, quando forem atendidas todas as exigências legais para a aplicação da medida, porém o dano é ilícito por configurar a lesão a direitos do contribuinte por revelar a violação dos princípios de proporcionalidade e de razoabilidade, os quais se relacionam ao princípio de eficiência (boa administração), seguindo o raciocínio da substituição da penhora. Noutros termos, a medida não pode ser considerada confiscatória.²⁹⁹

Conforme já mencionado, o STJ firmou entendimento em julgamento de recurso repetitivo no sentido de que, para que o juiz determine a indisponibilidade de bens autorizada pelo art.185-A do CTN, é necessário que sejam cumpridos os seguintes requisitos: i) citação do devedor tributário; ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal; iii) não localização de bens penhoráveis após esgotadas as diligências realizadas pela Fazenda. Ressalte-se que a busca por bens penhoráveis do devedor constitui um encargo do exequente, o qual só pode ser transferido para o Poder Judiciário em casos excepcionais.

²⁹⁸ DADICO, Cláudia Maria; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Medidas assecuratórias do crédito tributário: cautelar fiscal, indisponibilidade de bens e BACEN-JUD**. Porto Alegre: TRF4, 2006.

²⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª T. **Ag.Rg. no Recurso Extraordinário n.370.212/RS**. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 19.10.2010. DJe-218 16.11.2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616632> Último acesso em 29 out.2016.

Logo, a indisponibilidade de bens do devedor somente pode ser efetuada diante do insucesso da Fazenda Pública acerca da localização de bens do devedor, sendo necessário que o exequente comprove o esgotamento das diligências para localizar bens penhoráveis, bem como que as mesmas restaram infrutíferas.

Conforme afirma o STJ, exige-se ponderação do magistrado a respeito de quais foram as diligências levadas a efeito pelo exequente para saber se elas correspondem a todas aquelas que poderiam ser realizadas extrajudicialmente antes da constrição consistente na indisponibilidade de bens requerida no âmbito do Poder Judiciário.³⁰⁰

Possibilitam a identificação de bens do devedor o acionamento do sistema Bacen Jud bem como a expedição de ofícios aos registros públicos de bens no cartório do domicílio do devedor. Entende-se que estas são medidas extrajudiciais razoáveis a se exigir da Fazenda Pública quando pretender a indisponibilidade de bens do devedor.

Existe inclusive a Súmula n.560 do STJ, aprovada em 09 de dezembro de 2015 nesse sentido: “a decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art.185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado se infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios de registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran”.

Dessa forma, o bloqueio de bens realizado sem o atendimento a qualquer um dos requisitos acima descrito deve ser considerado ilícito, ou seja, contrário ao Direito e culposos, podendo ensejar o ressarcimento pelos danos causados ao contribuinte, visto que se trata de entendimento consolidado do STJ manifestado em julgamento de recurso repetitivo, o qual deve ser atendido pela Fazenda Pública, conforme já anteriormente apontado.

Logo, embora ainda seja predominante nos acórdãos proferidos pelos Tribunais em todo país o entendimento de que não é necessário o esgotamento de todos os meios pela Fazenda Pública para a localização de bens penhoráveis antes do bloqueio de bens, a partir desse posicionamento do STJ em recurso repetitivo, a realização das diligências passou a ser um requisito essencial que, se descumprido, caracterizará a conduta como ilícita e o resultado danoso também como ilícito.

Em outras palavras: o ato de constrição judicial realizado sem o esgotamento das diligências para a localização dos bens, nos termos da súmula acima referida, caracteriza-se

³⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2ªT, **REsp 1.377.507/SP**, rel. Min. Og Fernandes, j.26.11.2014, DJ 02.12.2014.

como ato ilegal que assume caráter ilícito, pois o próprio ato revela a culpa do agente público que descuidou da averiguação da situação do executado, ou seja, verifica-se que a culpa está inerente na conduta praticada: deixar de diligenciar a existência de bens penhoráveis.³⁰¹

O bloqueio de bens e de direitos previsto no art.185-A do CTN não se confunde com a penhora em dinheiro aplicada pelas instituições financeiras pelo Sistema Bacen Jud, disciplinada no art.655- A do CPC, mas abrange todo e qualquer bem ou direito do devedor a fim de torná-los indisponíveis, observado como limite o valor do crédito tributário.³⁰²

Nos próximos parágrafos, serão apresentados alguns casos julgados sobre o tema que declararam a ilicitude do bloqueio determinando ao Estado o dever de ressarcir os danos causados por reconhecer a culpa *lato sensu* do agente público no uso desse instrumento.

Caso interessante foi decidido pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em que foi incluído o nome do ex-sócio no polo passivo da execução fiscal mesmo após a sua retirada do quadro societário da empresa. Considerou-se devida sua inclusão por tratar-se de cobrança de débitos relativos ao período em que ainda figurava como sócio, por isso o ajuizamento da ação do Fisco foi considerado como exercício regular de um direito.

No entanto, reconheceu-se que houve dano passível de ressarcimento em relação ao bloqueio de sua pensão previdenciária, da qual o ex-sócio foi privado pelo período de três meses, o que caracterizou a negligência da Fazenda Pública na prática do ato qualificando a conduta como ilícita. O resultado danoso também é ilícito, visto que foi obstado o saque do dinheiro para a sua subsistência apontando a lesão de direitos fundamentais relacionados ao mínimo essencial para uma vida digna.³⁰³

Em outro processo judicial, foi declarada ilícita a conduta do Fisco de prosseguir com o ajuizamento da execução fiscal com pedido de bloqueio e penhora *on-line* em relação a crédito tributário que já havia sido pago, porém, por erro da Caixa Econômica Federal, que efetuou a anotação equivocada do CNPJ, houve nova inscrição do débito em dívida ativa.

Esse acórdão é interessante, pois, em primeiro lugar, declara que não é possível responsabilizar o Poder Judiciário pela realização do bloqueio e da penhora *on-line* requerida

³⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ªT, **MC 13.590/RJ**, Rel. Min. Humberto Martins, dez./07.

³⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2ªT, **REsp 1.377.507/SP**, rel. Min. Og Fernandes, j.26.11.2014, DJ 02.12.2014.

³⁰³ BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. 3.T. **Apelação Cível n.1981649/SP**. Relator Desembargador Federal Nery Junior. e-DJF3 Judicial em 13/03/2015. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=17> Último acesso em: 29 set. 2016.

pela Fazenda Pública. Afirma que o Juízo se limita a deferir a medida conforme a legislação de regência e com base nas circunstâncias do caso concreto até então existentes.

Em segundo lugar, no que tange à responsabilidade da Caixa Econômica Federal, afirma que, ainda que tenha sido a CEF a efetuar a anotação equivocada do CNPJ da empresa ensejando a inscrição do débito já pago em dívida ativa, não é sua a responsabilidade, visto que se trata de um ente sujeito à relação jurídica com a Fazenda Pública, no qual foi creditado confiança para realizar a função fiscal, sendo, portanto, um agente arrecadador, de modo que é cabível apenas a ação de regresso.

Logo, como foi a Fazenda Pública que propôs a ação de execução com pedido de bloqueio e penhora *on-line*, os quais foram indevidamente efetuados pelo Poder Judiciário em virtude do débito ter sido tempestivamente pago, tendo a duração do período de 6 meses, ela mesma foi condenada a responder pelos danos sofridos pelo contribuinte.³⁰⁴

Com o propósito de demonstrar a atualidade do tema, serão registrados alguns julgamentos do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) realizados nos meses de setembro e de outubro de 2016.

Ao julgar a Apelação Cível n.0002382-87.2014, em 26 de setembro de 2016, a 12 Câmara de Direito Público do TJSP condenou a Municipalidade ao ressarcimento dos danos causados pelo bloqueio da conta bancária de uma pessoa em execução fiscal ajuizada em face de seu homônimo. Ao reconhecer o equívoco cometido, a Municipalidade informa o juízo e requer o desbloqueio da conta. Na fundamentação do acórdão, afirma-se que houve imprudência do agente público ao informar o CPF/MF errado do executado, que gerou danos passíveis de ressarcimento em relação ao período em que a conta permaneceu bloqueada. Declara-se que o simples bloqueio cumulado com o transtorno de “correr atrás” de meios para resolver o problema causado pelo Município implica em constrangimentos capazes de justificar a indenização por danos morais.³⁰⁵

³⁰⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. 3T. **Apelação Cível n.1497895/SP**. Relator Juiz Convocado Roberto Jeuken. e-DJF3 Judicial em 26/04/2013. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=35> Último acesso em 29 set. 2016.

³⁰⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 12 Câmara de Direito Público. Relator Desembargador. Venicio Salles. j. 26.09.2016. DJe- 26.09.2016. Disponível para consulta em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9836743&cdForo=0&vlCaptcha=xykbM>. Acesso e 29 out. 2016. Nesse mesmo sentido: 9ª Câmara de Direito Público. J.18.10.2016. DJe – 18.10.2016. Disponível em <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9900630&cdForo=0&vlCaptcha=FTXvH>. Último acesso em 29 out. 2016.

Com o julgamento da Apelação n.1004583-02-2015 realizado em 24 de outubro de 2016, a 6ª Câmara de Direito Público do TJSP condenou a Administração Tributária ao pagamento de indenização por danos morais ao executado em decorrência do ajuizamento de 11 (onze) execuções fiscais indevidas referentes à cobrança de IPTU de vários exercícios financeiros de imóvel que não era de sua propriedade, inclusive com o bloqueio de valores em conta poupança que durou dois anos. Ao procurar a Administração Tributária, o suposto devedor recebeu a informação de que para solucionar o problema seria necessário efetuar um requerimento para a Procuradoria Fiscal do Município. Todavia, apesar disso, precisou também contratar advogado para opor embargos à execução e exceção de pré-executividade nas outras dez execuções.³⁰⁶

No acórdão proferido, reconhece-se que houve violação do bom nome e da honra objetiva do executado em decorrência das onze execuções ajuizadas, fazendo-o passar por mal pagador, além de privá-lo da fruição de seus bens pelo período de 2 anos durante o qual sua conta poupança permaneceu bloqueada, de forma que foi preciso contratar um advogado para resolver o problema que não foi solucionado em via administrativa.

Declara-se que a situação vivenciada ultrapassou o mero dissabor dos problemas cotidianos, sobretudo diante da necessidade de esperar 2 anos para o desbloqueio da conta, o que caracteriza o descumprimento do princípio da confiança e da eficiência, dada a inércia em desfazer o mal-entendido por esse longo período.

Outro caso semelhante foi julgado pela 18 Câmara de Direito Público do TJSP no dia 22 de setembro de 2016, por meio da Apelação Cível n.0000818-8.2014, em que a Municipalidade foi condenada a ressarcir os danos materiais, tais como o pagamento de advogados e desembolso de valores inerentes ao processo judicial (gastos comprovados nos autos) em razão da exigência de IPTU e de taxas incidentes sobre o bem em relação a imóvel que havia sido objeto de desapropriação indireta pelo mesmo ente municipal que efetuou a cobrança há mais de dez anos atrás, sendo que de tal cobrança resultou o bloqueio das contas bancárias dos indevidamente executados.³⁰⁷

³⁰⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 6ª Câmara de Direito Público. **Apelação n.1004583-02.2015**. Relator Desembargadora Silvia Meirelles. J. 24.10.2016. DJe- 27.10.2016. Disponível para consulta em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9935396&cdForo=0&v1Captcha=sjaME> Último acesso em 29 out.2016.

³⁰⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 18 Câmara de Direito Público **Apelação n.0000818-8.2014**. Relator Desembargador Beatriz Braga. j.22.09.2016. DJ-e 26.09.2016. Disponível para consulta em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9837866&cdForo=0> Último acesso em 29 out. 2016.

Embora o Município tenha reconhecido o equívoco, declarando a inexigibilidade da cobrança e extinguindo a execução fiscal, foi condenado a pagar danos morais no valor de R\$16.000,00 e danos materiais de R\$2.391,09. Afirma-se que os honorários contratuais do advogado e as despesas decorrentes são passíveis de indenização, o que está de acordo com o entendimento do STJ: “aquele que deu causa ao processo deve restituir os valores despendidos pela outra parte com os honorários contratuais, que integram o valor devido a título de perdas e danos, nos termos dos arts.389, 395 e 404 do CC/02”.³⁰⁸

Em todos os casos relatados, a conduta do agente público que gera o dano é ilícita devido à ilegalidade dos atos praticados somada ao descumprimento do dever de diligência. Ademais, o resultado danoso é igualmente ilícito, já que o lesado não era parte legítima para figurar na execução fiscal – salvo no primeiro caso em que a ilicitude resulta do bloqueio de bem impenhorável dada a sua natureza alimentar –, sendo visível a lesão do direito subjetivo à propriedade e à liberdade, bem como dos direitos da personalidade, produzindo prejuízos econômicos passíveis de ressarcimento.

Não basta a ilegitimidade do bloqueio para que exista o dever de ressarcimento, é necessário a presença da culpa *lato sensu*, que caracteriza a ilicitude da conduta, tal como nos casos relatados, em que o tributo era visivelmente indevido, de modo que sua cobrança demonstra o descumprimento do dever de diligência do agente público; e, do dano, que é o pressuposto essencial da responsabilidade do Estado. Ressalte-se que, aplicando-se a teoria objetiva, é desnecessário que o lesado comprove a conduta culposa do agente público, mas, na maioria das vezes, a culpa está implícita na própria conduta, sem prejuízo da possibilidade da Administração Pública apresentar em juízo suas excludentes.

Exemplo de conduta não culposa, em acordo com a diligência que se espera dos agentes públicos na prática de atos dirigidos a cumprir os interesses coletivos: o ajuizamento de execução fiscal com pedido de bloqueio das contas bancárias pelo sistema BACENJUD, determinando a indisponibilidade de valores em nome da pessoa jurídica e de seus sócios.

Um dos sócios comprova sua retirada do quadro societário da empresa antes do inadimplemento, sendo excluído do polo passivo da execução fiscal com a correção imediata da constrição indevida após a manifestação do executado. Nessa situação, considerou-se que

³⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 3ªT, **REsp 1.134.725**. Rel. Min. Nancy Andrighi, DJe 24.06.2011, p.1904.

os fatos ensejaram um mero dissabor ao ex-sócio, o que pode ser incluído no conceito de tolerância mínima, ao qual todos os indivíduos se sujeitam em razão do convívio social.³⁰⁹

Raciocínio semelhante aplica-se à penhora sobre o faturamento da empresa cuja prática impõe o atendimento de alguns requisitos que, se descumpridos, serão determinantes da ilicitude da conduta da Fazenda Pública, como também da possibilidade de ressarcimento no caso de dano.

Os requisitos são os seguintes: i) a investidura prévia de administrador especial, segundo os arts.835 e 866 do CPC/15, ii) a utilização motivada do instrumento, em especial nos casos de substituição da penhora, desautorizando o arbítrio da Fazenda Nacional apesar da autorização legal da modalidade; iii) o esgotamento das possibilidades de localização de outros bens sujeitos à penhora; e, iv) fixação de percentual que não inviabilize a atividade de empresa para que não seja desrespeitado o princípio constitucional da livre iniciativa.³¹⁰

Apesar do art.835, inciso X do CPC/15 incluir o percentual sobre o faturamento da empresa devedora na ordem preferencial de bens a serem nomeados à penhora, adota-se o entendimento de JAMES MARINS de que o artigo não pode ser aplicado em âmbito fiscal, pois a Lei de Execução Fiscal é clara ao dispor sobre excepcionalidade dessa modalidade de penhora; e, havendo conflito entre lei especial (LEF) e lei geral (CPC), devem prevalecer as disposições da lei especial.

O posicionamento do STJ é no sentido de que a penhora sobre o faturamento da empresa é medida de caráter excepcional que depende da inexistência de bens idôneos para garantir a execução, bem como da comprovação de que a Fazenda Pública não logrou êxito na localização de outros bens para garantir o débito. Entende-se que é adequada a fixação da penhora em 5% sobre o faturamento da empresa para fins de adimplemento do crédito, sem que isso importe em violação ao regular exercício de sua atividade empresarial.³¹¹

A respeito do tema, compartilha-se o posicionamento do Desembargador Federal NERY JUNIOR do TRF da 3ª Região no sentido de que a penhora do faturamento é possível, em situações excepcionais, para evitar o risco de ineficácia da própria execução, mas apenas pode ser aplicada na hipótese de não haver bens livres, desembaraçados e suficientes para a

³⁰⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **Apelação Cível n.2096838/SP**. Relator Juiz convocado Miguel di Pierro. e-DJF3 Judicial em 17/12/2015. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=10>. Último acesso em 29 set. 2016.

³¹⁰ MARINS, James. **op.cit.**, p.843.

³¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ªT, AgRg no AREsp n.242.970/PR, Rel. Benedito Gonçalves, DJe 22.11.2012.

garantia da execução, bem como se os leilões dos bens penhorados forem negativos e não puderem ser substituídos por outros bens. Além disso, se constatada a insuficiência dos bens nomeados à penhora, é possível ainda o pedido de reforço da penhora, sendo cabível, como medida extrema, a penhora sobre o faturamento da empresa.

É certo que o legislador estipulou uma ordem legal de penhora e arresto de bens ao teor do art.11 da Lei n.6.830/80. Conduto, conforme NERY JUNIOR, é forçoso que este preceito seja concebido com temperança, em conformidade aos aspectos e às circunstâncias singulares envolvidas no feito, não podendo valer-se o exequente para exercício arbitrário, rejeitando imediata e meramente a nomeação de quaisquer bens.³¹²

Portanto, no mesmo sentido do bloqueio, se não forem cumpridas as exigências estabelecidas em lei, segundo a interpretação do STJ, a conduta poderá ser considerada ilícita e passível de ressarcimento.

3.6.2.6.4 Entendimentos consolidados do STF e do STJ (arts.543-B e 543-C do CPC/73) e efeito vinculante da consulta fiscal e das sentenças com trânsito em julgado

Considera-se culposa e, portanto, ilícita, a conduta do agente público de efetuar o ato de lançamento tributário, de lavrar o auto de infração e de inscrever o débito em dívida ativa nas hipóteses em que tais atos versem sobre a mesma questão jurídica discutida, porém são praticados em sentido contrário, ou seja, em desconformidade com os entendimentos consolidados favoráveis ao contribuinte proferidos pelo STF em Controle Concentrado de Constitucionalidade, em Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida, na hipótese de Súmulas Vinculantes; e, em decisões proferidas pelo STJ em Recursos Especiais, obedecendo à sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/73, os quais correspondem aos arts.1.036 e 1.041 do NCPC.³¹³

Segundo esclarece JAMES MARINS, a Receita Federal do Brasil e seus órgãos vinculados não podem divergir do posicionamento das Cortes em tais casos, por isso devem:

i) deixar de promover o lançamento de créditos tributários que apresentem discussão judicial

³¹² BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. 3T. **Agravo de Instrumento n.189268/SP**. Relator Desembargador Nery Junior. e-DJF3 Judicial 1 em 23/03/2010. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/444015>. Último acesso em 29 set. 2016.

³¹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SCAPIN, Andréia Cristina. PGFN e Receita Federal dão passo para a segurança jurídica. In: **Revista Consultor Jurídico**, publicada em 17 de fevereiro de 2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-fev-27/pgfn-receita-federal-dao-passo-seguranca-juridica-contribuintes>. Último acesso em 09 jun 2016.

favorável aos contribuintes; ii) anular cobranças formalizadas; e, iii) promover a restituição ou a compensação por cobranças reconhecidas como indevidas pelo Poder Judiciário.³¹⁴

Se o agente público não se abster de constituir o crédito tributário, de inscrevê-lo em dívida ativa e de prosseguir com o ajuizamento da execução fiscal em desacordo com os referidos posicionamentos, os danos suportados pelo contribuinte (ou responsável) como consequência dessas condutas serão passíveis de ressarcimento, até porque, como se conhece de antemão o posicionamento das Cortes Supremas e o deslinde da causa perante o Poder Judiciário, a insistência do Fisco, além de ser inútil, produz gastos desnecessários, violando a certeza do direito, a segurança jurídica, a boa-fé e a colaboração recíprocas nas relações jurídicas.

Existe uma restrição no sentido de que, no caso de recursos repetitivos, somente após o esgotamento de todos os meios para que a discussão seja levada ao Supremo Tribunal Federal que o entendimento se tornará vinculante. Além disso, a Receita Federal do Brasil apenas não constituirá os créditos tributários de que tratam os incisos II, IV e V do *caput* do art.19 da Lei n.10.522, de 19 de julho de 2002, alterado pela Lei n.11.844, de 19 de julho de 2013, após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. No que tange aos créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deve rever de ofício o lançamento para efeito de alterar, total ou parcialmente, o crédito tributário, conforme o caso, sendo que tal procedimento, identicamente, deve ocorrer após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Pública.³¹⁵

A referida vinculação foi regulada pelo art.19 da Lei n.10.522, de 19 de julho de 2002, alterado pela Lei n.11.844, de 19 de julho de 2013, bem como pela Portaria PGFN n.294, de 2010 e Portaria Conjunta PGFN/RFB n.1, de 2014, com o propósito de racionalizar e uniformizar a atuação dos agentes públicos da Administração.

Tal procedimento é relevante por diversos motivos, dentre os quais por garantir: i) uniformidade, igualdade e segurança na aplicação do Direito; ii) tratamento isonômico na aplicação administrativa para casos semelhantes; iii) critérios de legalidade para a realização da atividade plenamente vinculada de constituição e de cobrança do crédito tributário; bem como para: iv) prevenir discrepâncias entre a atuação do Fisco no exercício da arrecadação e da fiscalização dos tributos e os precedentes das Cortes brasileiras; v) aumentar o grau de

³¹⁴ MARINS, James. **op.cit**, p.244.

³¹⁵ *Idem*.

respeito das decisões judiciais, tornando a ação da Administração Tributária mais coerente; vi) gerar confiança entre Fisco e contribuinte; e, v) evitar gastos inúteis seja pelo contribuinte para enfrentar longos processos judiciais repletos de recursos, seja pelo ente público.³¹⁶

Desse modo, é ilícita a conduta do agente público de constituir o crédito fiscal, inscrever o débito em dívida ativa e prosseguir em execução fiscal em desconformidade com entendimento do STF e do STJ nas situações acima referidas. Além de constituir violação ao Direito, sobretudo em razão dos interesses perseguidos pela norma, há culpa *lato sensu* dada a inobservância da interpretação da norma aplicável ao caso concreto, o que caracteriza o descumprimento do dever de diligência.

Essa ideia foi confirmada no atual Código de Processo Civil vigente desde março de 2015 no §4º do art.496, que exclui a remessa necessária das sentenças proferidas contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, suas autarquias e fundações públicas, quando estiverem baseadas em: i) súmula de Tribunais Superiores, ii) acórdão proferido pelo STF ou STJ em julgamento de recursos repetitivos, iii) entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência e iv) entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa; e, no art.926, que prescreve que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

Nesse mesmo sentido, também o disposto no art.332 do NCPC, segundo o qual: nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar: I – enunciado de súmula do STF ou STJ –; II – acórdão proferido pelo STF ou STJ em julgamento de recursos repetitivos; III – entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência; IV – enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local.

Algo semelhante ocorre quando há decisão judicial com trânsito em julgado em ação declaratória de inexistência de débito tributário, mas, apesar disso, o agente público não se abstém de constituir o crédito mesmo diante da declaração de inexistência do vínculo pelo Poder Judiciário; e, em ação anulatória de débito tributário que foi julgada procedente para declarar nulo o lançamento do tributo, porém, efetua-se a inscrição do débito em dívida ativa

³¹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SCAPIN, Andréia Cristina. **op.cit.**, p.1.

prossequindo com a execução fiscal. É obrigação da Administração Tributária conformar-se com a coisa julgada.

Na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n.1.434/13, publicada em 02 de janeiro de 2014, a qual deu nova redação à Instrução Normativa n.1.396/13, a Receita Federal afirmou expressamente o efeito vinculante das Soluções de Consulta e das Soluções de Divergência emitidas pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT), órgão ao qual são dirigidas as consultas acerca da interpretação da legislação tributária e aduaneira, o que já era um posicionamento aplicado pela doutrina e pela jurisprudência.

Estabelece o art.9º do referido diploma normativo que:

“Art.9. A solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangidas, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento”.

Trata-se de uma relevante declaração que permite considerar ilícitas as condutas dos agentes públicos incompatíveis com o que foi enunciado nas consultas, em tal caso, em âmbito federal, independentemente de ter sido ou não o consulente o prejudicado, permitindo imputar a responsabilidade ao Estado devido à contrariedade à norma jurídica, a qual prevê o efeito vinculante que impõe a aplicação da interpretação constante na consulta, somada à culpa do agente que deixou de cumpri-la por dolo, negligência, imprudência ou imperícia.

Essa observação torna-se relevante para o presente estudo dada a existência dum precedente do STF de notável importância que se relaciona à condenação da Administração Tributária a ressarcir os danos causados ao contribuinte porque a resposta dada na consulta contendo o entendimento do Fisco sobre a correta interpretação da norma era incompatível com o praticado em relação aos demais contribuintes na mesma situação.

Com o propósito de elucidar o momento próprio da incidência dum imposto (ao ser expedida a nota fiscal para a entrega futura ou a real saída dos produtos industrializados), para alcançar a “certeza administrativa-tributária”, o contribuinte formulou uma consulta ao Fisco, passando a pagar o tributo nos moldes da interpretação indicada a respeito da temática (emissão da nota fiscal para entrega futura).

Entretanto, ulteriormente, constatou que as outras empresas do mesmo ramo de atividade econômica efetuavam o recolhimento da referida exação de forma absolutamente

distinta e bem menos onerosa (a real saída dos produtos industrializados). Por essa razão, o contribuinte realizou uma segunda consulta sobre a mesma matéria que foi respondida pelo mesmo consultor tributário, mas em sentido diametralmente oposto.

Como o fato provocou prejuízos, sobretudo devido à alta inflação, foi proposta ação de ressarcimento de danos pelo contribuinte. No Recurso Extraordinário n.131.741-8/SP, julgado em 09 de abril de 1996, que teve como relator o Ministro Marco Aurélio Mello, entendeu-se que: i) o instituto da consulta tributária não se mostra informal, estando previsto em diversos regulamentos, dentre os quais nos arts.540 a 556 do Regulamento do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias, sujeitando o contribuinte à lavratura de auto de infração e às penalidades aplicáveis em caso de descumprimento; e, ii) a relação jurídica estabelecida entre o Estado e o contribuinte deve repousar, sempre, na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento jurídico em vigor.³¹⁷

Nesse sentido, como o contribuinte adotou postura de absoluta boa-fé – pois: i) fez consulta ao Fisco; i) agiu em total conformidade com a resposta obtida, a qual implicou a antecipação do recolhimento do imposto lhe causando graves danos, enquanto as empresas congêneres atuavam em modo diverso; iii) formulou uma segunda consulta, mediante a qual o Fisco modificou a postura anterior admitindo como correto o que estava sendo praticado pelas demais empresas – julgou-se procedente o pedido de ressarcimento de danos com base no argumento de que a Administração Tributária tem o dever de assumir as consequências dos erros cometidos, que, no caso, implicaram em inegável vantagem ao Estado, bem como em danos ao contribuinte, razão pela qual deve indenizá-los a partir da data em que foi obtida a resposta.

Conforme é possível constatar, o contribuinte sofreu danos devido aos pagamentos efetuados antes das datas em que deveriam ter sido efetivamente feitos, pois a empresa ficou privada da disponibilidade do dinheiro pelo tempo em que ocorreu a antecipação, perdendo a remuneração correspondente que, naquela época, não era irrelevante em razão da constante desvalorização da moeda.³¹⁸

³¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.131.741-8/SP**. Relator Ministro Marco Aurélio Mello. J. 09/04/1996, DJ 24/05/1996. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207681> Último acesso em 19 out. 2016.

³¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito **op.cit.**, p.477.

A respeito do tema, os ensinamentos de HUGO DE BRITO MACHADO:

“Não podia haver dúvida razoável quanto à responsabilidade porque o Estado, ao responder à consulta que lhe foi formulada pelo contribuinte, emite pronunciamento vinculante. Não se limita a expressar o seu ponto de vista sobre o que lhe foi perguntado. É uma decisão que vincula o contribuinte, no sentido de que se o mesmo não se comportar nos termos da resposta será punido pelo Fisco, sem prejuízo, é claro, do recurso ao Poder Judiciário, pois a lei não pode excluir da apreciação de lesão ou ameaça de lesão a Direito. E vincula plenamente a Administração. Aliás, mesmo quem rejeita a ideia de que a resposta à consulta vincula o contribuinte afirma ser essa resposta vinculante à Administração”.³¹⁹

3.6.2.6.5 Sanções políticas

Outra situação que acontece com certa frequência ensejando prejuízos ao sujeito passivo da relação tributária, a qual caracteriza a conduta praticada pelo agente público como ilícita e, conseqüentemente, também o dano, corresponde às denominadas sanções políticas, que se referem à utilização de meios indiretos para compelir o contribuinte (ou responsável) ao pagamento de tributos, devidos ou não, apesar de já ser pacífico na jurisprudência a falta de amparo jurídico para a adoção de tais medidas. Isso torna possível a responsabilização do Estado pelos danos emergentes e pelos lucros cessantes, não apenas em virtude da violação de direitos fundamentais constitucionalmente protegidos do contribuinte, os quais asseguram a livre prática das atividades econômicas lícitas, nos termos do art.170 da CF, e a liberdade do exercício profissional, segundo o art.5º, inciso XII da CF; mas, pela desconformidade da aplicação de tais medidas com precedentes jurisprudenciais consolidados, que são reiterados pela Corte Suprema há muitos anos, inclusive com a edição de súmulas.³²⁰

Conforme esclarece HUGO DE BRITO MACHADO, “a cada dia, infelizmente, torna-se mais frequente e mais sofisticada a aplicação de sanções políticas pelo que não resta ao contribuinte alternativa senão ir buscar o ressarcimento pelos danos que delas resultarem. Isso porque as sanções políticas são inadmissíveis por contrariar princípios constitucionais, em especial, a liberdade profissional e a iniciativa econômica”.³²¹

Essa temática tem sido tratada pelo Supremo Tribunal Federal há alguns anos, o qual, a cada acórdão proferido, reitera o conflito da adoção de meios coercitivos, diferentes

³¹⁹ *Idem.*

³²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.374.981/RS**. Relator Ministro Celso de Mello, decisão 28/03/2005.

³²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **op.cit.**, p.480.

da execução fiscal, para promover a satisfação do débito tributário com a Carta da República, pois, na maior parte das situações, inviabilizam o exercício das atividades da empresa, como ocorre com a negativa de autorização para emitir documentos incluídos no gênero fiscal, a exemplo da impressão de blocos de notas fiscais, a apreensão de mercadorias, a interdição do estabelecimento etc.³²²

Portanto, entende-se que é incompatível com as normas do ordenamento jurídico a imposição de restrições operacionais pela Administração Pública, ainda que fundadas em lei, destinadas a compelir o contribuinte (ou responsável) inadimplente a pagar o tributo ou a multa, já que culminam, quase sempre, em razão do caráter gravoso e indireto da coerção utilizada pelo Estado, na inviabilização do exercício, pela empresa devedora, de atividade econômica lícita.

Trata-se de um meio alternativo ilegítimo de cobrança de crédito tributário, pois a Fazenda Pública deve procurar o Poder Judiciário para, mediante a execução fiscal, efetuar a cobrança do tributo. Noutros termos, deve fazer uso de meios adequados para a liquidação dos débitos tributários, já que dispõe de meios legítimos que lhe permite torná-los efetivos, sendo impertinente recorrer a tais métodos, que constituem forma oblíqua para a cobrança de tributo que acabam inviabilizando a própria atividade econômica.^{323 324}

Dessa forma, o agente público que aplica tais medidas constritivas com o escopo de compelir o contribuinte (ou responsável) a pagar tributo ou multa no lugar da execução fiscal age ilícitamente. A conduta é ilícita por visivelmente lesar direitos constitucionalmente protegidos do contribuinte, ou seja, por ser contrária ao Direito, já que se impõe um processo específico para a perseguição do crédito tributário, associada à culpa dado o descumprimento do dever de diligência ao deixar de buscar as vias legítimas para a satisfação do crédito como

³²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo n.915.424/SP**. 2ª Turma. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília, 20/10/2015. DJ 27/11/2015. Disponível para consulta em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9895295> Último acesso 19 out. 2016: “O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode se valer de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica e profissional – constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso”.

³²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.413.782-8/SC**. Relator Ministro Marco Aurélio Mello. Brasília, 17/03/2005, D.J. 03/06/2005. Disponível para consulta em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795> Último acesso em 19 out. 2016.

³²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.565.048/RS**. Relator Ministro Marco Aurélio Mello. Brasília, 29/05/2014. DJ. 08/10/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989> Último acesso 19 out. 2016.

também por divergir de posicionamento pacificado da Corte Suprema sobre a interpretação da norma aplicável ao caso concreto.

Com base nas palavras de EDISON FREITAS DE SIQUEIRA, verifica-se que a prática de tais atos pode gerar diversos danos para os contribuintes, pois, para que possam exercer suas atividades, as empresas necessitam de inscrição estadual, de autorização para a expedição de notas fiscais, sendo necessário obter na Secretaria da Fazenda de cada estado da federação onde vedam seus produtos, o respectivo reconhecimento de direito à utilização de sistemas especiais de arrecadação, bem como na transferência de créditos acumulados, além da obtenção da respectiva autorização para impressão de documentos fiscais paralelo às notas fiscais, o que indica inclusive que a empresa se encontra em situação equivalente à de marginalidade.³²⁵

A respeito do tema, interessantes as considerações de HELENILSON CUNHA PONTES, as quais também justificam a necessidade de recompor a situação do contribuinte submetido a tais práticas ao *status quo ante*:

“Revelam-se flagrantemente inconstitucionais as medidas aplicadas, no âmbito federal, em consequência da decretação do chamado ‘regime especial de fiscalização’. Tais medidas, pela gravidade das limitações que impõem à livre iniciativa econômica, conduzem à completa impossibilidade do exercício desta liberdade, negligenciam, por completo, o verdadeiro papel da fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito e ignoram o entendimento já consolidado do Supremo Tribunal Federal acerca das sanções indiretas em matéria tributária. Essa Corte, aliás, rotineiramente afasta os regimes especiais de fiscalização, por considera-los verdadeiras sanções indiretas, que se chocam frontalmente com outros princípios constitucionais, notadamente com a liberdade de livre iniciativa”.³²⁶

Nesse sentido, algumas Súmulas do STF: n.70 – “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo” –; n.323 – “É inadmissível a apreensão de mercadoria como meio coercitivo para pagamento de tributos –; n.547 – “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

³²⁵ SIQUEIRA, Edison Freitas. **Débito Fiscal – análise crítica e sanções políticas**. Sulina, item 2.3, 2001, p.61.

³²⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p.141-143.

Obviamente, com a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias e a dificuldade de emitir notas fiscais, a empresa não poderá realizar suas atividades, cumprir os contratos firmados com clientes, pagar empregados, tributos, despesas, dívidas etc., sendo visível os prejuízos extremamente gravosos que podem ocorrer de tais práticas.

De acordo com JOAQUIM BARBOSA, a aplicação de sanções políticas viola o direito de impugnar a legitimidade dos débitos tributários pelos meios regulares, de modo que também impede o acesso ao Estado, pois é inequívoco que a interrupção das atividades econômicas coloca um óbice pragmático à manutenção do processo administrativo e judicial, pois a empresa fechada terá menos recursos para manter o processo. Logo, a sanção política viola o direito de acesso ao Estado, no exercício de suas funções administrativas e judiciais para que seja examinada tanto a aplicação da penalidade quanto a validade do tributo.³²⁷

Contudo, é relevante destacar o julgamento da ADI n.173-6 – DF –, que figurou como relatora a Ministra CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, em que foi afirmado que não se pode confundir a proibição contida nessas súmulas, no sentido de que a Administração Pública não pode interditar estabelecimentos, apreender mercadorias ou cercear o exercício de atividades profissionais dos contribuintes que estão em débito com suas obrigações fiscais como meio de coagi-lo a honrar os pagamentos em desatenção aos processos próprios para o alcance deste objetivo, com a apreensão de mercadoria que é considerada lícita sempre que efetuada legalmente nas hipóteses de ilícito tributário, tal como na ausência de apresentação de documento fiscal comprovando a legitimidade de sua posse.

Portanto, é lícita a apreensão de mercadorias que estejam desacompanhadas da documentação fiscal, que não estejam legalizadas e acompanhadas da respectiva licença, até que seja demonstrada a regular titularidade da mesma, como resultado da fiscalização correta da execução das atividades desenvolvidas no território de competência, sendo, porém, ilícito apreendê-las para coagir o pagamento de tributo ou multa, isto é, para forçar o contribuinte a satisfazer crédito com a Fazenda Pública.³²⁸

³²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.173-6 Distrito Federal**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento 25/09/2008. DJ 19/03/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642> Último acesso em 19/10/2016.

³²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.395-0**. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha. Julgamento em 17/05/2007. DJ 17/08/2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479108> Último acesso em 19 out. 2016.

3.6.7 Dano patrimonial

O dano patrimonial dá-se com a lesão concreta que afeta um interesse relativo ao patrimônio da vítima, que gera a perda ou deterioração, total ou parcial, de bens materiais, sendo suscetível de avaliação pecuniária e de ressarcimento pelo responsável. Mede-se pela diferença entre o valor atual do patrimônio da vítima e o que seria se não houvesse a lesão.³²⁹

Conforme MARIA HELENA DINIZ, em toda obrigação de caráter ressarcitório, deve-se procurar um estado de coisas que se aproxime da situação frustrada, ou seja, o que existiria se não tivesse acontecido o dano. Sendo assim, a reparação poderá se processar por dois métodos, quais sejam: i) a reparação natural, isto é, a restauração do *status quo* alterado pela lesão, que poderá consistir na entrega da própria coisa ou objeto da mesma espécie em troca do deteriorado; e, ii) a indenização pecuniária quando não for possível restabelecer a situação anterior ao fato lesivo.³³⁰

Logo, o dano patrimonial pode ser reparado por reposição em dinheiro, que nada mais é do que o denominador comum da indenização. Dentro da categoria dano patrimonial, existem outras duas espécies: i) dano emergente e ii) lucro cessante. Ressalte-se que ambas estão no campo do “dano consequência”.

3.6.7.1 Dano emergente

O dano emergente é também intitulado “dano positivo”, já que traduz a efetiva diminuição no patrimônio do lesado, isto é, aquilo que efetivamente foi perdido, dependendo exclusivamente de danos concretos, tais como: i) os valores gastos pelo contribuinte com o pagamento profissionais que possuem conhecimento técnico necessário para a apresentação de impugnação administrativa e acompanhamento processual na tentativa de anular cobrança de tributo indevido diretamente na esfera administrativa³³¹; ii) despesas para a realização de exames técnicos e periciais, como também assistente técnico³³²; iii) despesas com o depósito

³²⁹ DINIZ, Maria Helena. *op.cit.*, p.84.

³³⁰ *Ibidem*, p.85.

³³¹ Estando formalizada a pretensão tributária por meio do ato de lançamento tributário e regularmente notificado o contribuinte, abre-se prazo de 30 dias para a realização do pagamento ou para a apresentação da impugnação, segundo o art.15 do Decreto n.70.235/72. Com o pagamento, extingue-se a obrigação tributária (art.156, I, do CTN); e, com a impugnação, “instaura-se a fase litigiosa do procedimento” (art.14 do Decreto n.70.235/72). Apesar da lei não impor que a impugnação seja assinada por um advogado, é certo que a análise do caso por um técnico da área aumenta as chances do contribuinte comprovar suas alegações.

³³² Se o impugnante tiver interesse na realização de diligências a cargo da Administração Tributária e de exames técnicos ou periciais deve – além de requerê-los expressamente em sua peça de impugnação – formular quesitos pertinentes e na mesma oportunidade indicar seu assistente técnico. Se assim não o fizer, o contribuinte poderá

judicial do montante integral em dinheiro para suspender a exigibilidade do crédito tributário em ação judicial, além de outras despesas relacionadas^{333 334}; iv) contratação de profissionais para opor embargos à execução fiscal indevida cujo objeto é tributo devidamente pago; v) restrição de fornecimento de matéria prima que impossibilita cumprir o contrato efetuado com clientes dada a inscrição no nome no cadastro informativo; vi) restrição ao crédito junto às instituições financeiras etc. Esses prejuízos revelam um empobrecimento do patrimônio atual do lesado no momento do evento danoso pelos gastos que teve de realizar dada a lesão.

Em determinadas situações, para poder efetuar o pagamento dos valores acima, a fim de manter a sobrevivência de uma empresa, por exemplo, não há outra alternativa para o contribuinte do que se desfazer do próprio patrimônio alienando imóveis e outros bens de sua propriedade, caso existentes; ou, recorrer a empréstimos junto a instituições financeiras, o que pode, certamente, ensejar outros danos, tal como a alta incidência de juros.

Ressalte-se que a emissão de certidões positivas de débitos e a inscrição do nome do contribuinte no cadastro informativo (CADIN) normalmente impedem o acesso ao crédito junto às instituições financeiras para viabilizar a movimentação do negócio e o exercício do comércio, dificultando a manutenção da empresa em funcionamento. Além disso, provocam a restrição do fornecimento de matéria prima da parte dos fornecedores, inviabilizando o cumprimento dos contratos efetuados com os clientes, o que aumenta o prejuízo.

A título exemplificativo: a hipótese em que a Administração Tributária realiza a cobrança, por duas vezes, da mesma parcela do IPVA, negando-se a restituir os valores pagos

sofrer o ônus de não lhe ser deferida a prova desejada, já que o órgão fazendário “considerará não formulado o pedido de diligência ou perícia” (art.16, parágrafo 1º do Decreto n.70.235/72).

³³³ A propositura de ação judicial, por si só, não suspende a exigibilidade do tributo, embora torne litigiosa a matéria tributária submetida à apreciação do Poder Judiciário, de modo que mesmo estando pendente a ação que questiona a existência ou não da obrigação tributária, a Fazenda Pública pode prosseguir com suas providências formalizadoras (apuração e lançamento), ou, já estando lançado o débito, pode aforar a respectiva execução fiscal. Com a finalidade de assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pode, o contribuinte-autor, socorrer-se do pedido de antecipação de tutela ou fazer acompanhar a ação, da comprovação de realização do depósito integral do debito que, nos termos do art.151, inciso II do CTN, é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ressalte-se que o depósito do montante integral do crédito tributário controvertido, a fim de suspender a exigibilidade do tributo, constitui direito do contribuinte, prescindindo de autorização judicial e podendo ser efetuado nos autos da ação principal (declaratória ou anulatória). (Precedentes: AgRg no REsp 517.937/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/04/2009, *DJe* 17/06/2009; EDcl no REsp 876.006/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 04/11/2008, *DJe* 24/11/2008). MARINS, James. **op.cit.**, p.506-507.

³³⁴ “Processo Civil – Ação Declaratória de Inexigibilidade de Crédito Fiscal Desacompanhada de Depósito – Execução Fiscal – Descabimento de Suspensão. 1. Ação declaratória de inexigibilidade de crédito fiscal desacompanhada de depósito não impede a propositura da ação de execução ou a sua suspensão (...)” (TRF da 4ª Região, AG n.458.972-3, Rel. Juíza Tânia Escobar, j. em 21.03.1996). Nesse sentido: STJ, 1ª Seção, REsp n.1.140.956/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, *Dje* 03.12.2010; STJ, 2ª Turma, REsp n.1.233.190/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, *DJe* 29.03.2011.

pelo contribuinte. Em tal situação, verifica-se a lesão ao direito subjetivo do contribuinte à propriedade dada a ablação indevida do patrimônio no que se refere à segunda cobrança dum tributo já pago (dano evento), já que não havia dever jurídico de pagá-lo novamente, do que resultam danos materiais consistentes no desembolso dos valores para pagamento da parcela indevida, bem como com profissionais para ajuizar a ação judicial pertinente a fim de obter a restituição do indébito que foi negado pelo Fisco; ou, no caso do tributo não ter sido pago, para propor ação anulatória de débito fiscal, a qual requer, para viabilizar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário o depósito do valor integral do montante exigido (dano consequência).³³⁵

3.6.7.2 Lucro cessante

O lucro cessante, dano negativo, refere-se ao que a vítima razoavelmente deixou de ganhar em virtude do prejuízo que lhe foi causado, ou seja, o lucro que deixou de auferir, que resulta de uma projeção contábil, a qual nem sempre é fácil de ser avaliada. Para calculá-lo, a mera possibilidade é insuficiente, todavia, não se exige a certeza absoluta, de forma que o critério mais acertado estaria em condicioná-lo a uma possibilidade objetiva resultante do desenvolvimento normal dos fatos, conjugado às circunstâncias peculiares do caso.³³⁶

Dito de outro modo, lucro cessante é aquilo que a vítima teria recebido se não tivesse ocorrido o dano. Segundo SILVIO DE SALVO VENOSA, o termo “razoavelmente” foi estabelecido pelo legislador para que a indenização não se convertesse num instrumento de lucro. A título de exemplo, a penhora de veículo automotor em razão de débito de IPVA inscrito em dívida ativa que ensejou o bloqueio do veículo dada a impossibilidade de realizar o licenciamento sem considerar que se tratava de taxi, que possui isenção ao referido tributo, conforme a Lei n.13.296, de 23 de dezembro de 2009.

Em tal caso, devido à conduta ilícita do agente que não deu baixa nos registros do Fisco promovendo a execução fiscal para cobrança de tributo indevido, dada a concessão de benefício fiscal, é cabível o ressarcimento dos danos, inclusive do lucro cessante, sendo necessário calcular quanto o taxista deixou de ganhar com seu trabalho diário em virtude da

³³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.1.355.390/MA**. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília. Julgamento em 02/04/2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=26093606&num_registro=201202479266&data=20121207&formato=PDF Último acesso em 09 jun 2016.

³³⁶ DINIZ, Maria Helena. **op.cit.**, p.86.

impossibilidade de utilizar o veículo nos dias em que ficou paralisado, considerando a sua média diária de produção. Como referência, é possível adotar os últimos rendimentos.

Se o fato ocorreu num período de maior movimento, em que há um aumento nas gorjetas, como no carnaval, admite-se em favor do taxista que, além da renda normal, seja dado um *plus*, um lucro extra, pois é o que normalmente iria acontecer se o veículo não fosse apreendido. Logo, verifica-se a lesão do direito à propriedade, além do dano econômico.

No caso da indenização por lucro cessante, com base na probabilidade, deve-se averiguar não só um eventual benefício perdido, mas a perda de chance ou de oportunidade, de acordo com o que poderia acontecer se os fatos ocorressem normalmente.³³⁷

Para FERNANDO NORONHA, a chance frustrada caracteriza-se pela perda de oportunidade de obtenção de uma vantagem ou pela frustração da oportunidade de evitar um dano, o que seria indenizável por implicar perda de uma expectativa ou probabilidade.³³⁸

A teoria da perda de uma chance está relacionada com o lucro cessante, já que é utilizada nos casos em que a conduta que causou o dano retira a oportunidade do lesado de obter uma situação futura melhor, fazendo desaparecer a probabilidade de um evento que possibilitaria um benefício futuro. Em tais casos, existe certeza da autoria do fato que frustra a chance e a incerteza quanto à extensão dos danos decorrentes desse fato.³³⁹

A perda de uma chance é considerada um dano real e indenizável se for possível calcular o grau de probabilidade de sua concretização ou da cessação do prejuízo. Por isso, o dano deve ser apreciado em juízo com base no maior ou menor grau de probabilidade de converte-se em certeza.

Entretanto, segundo MARIA HELENA DINIZ, a perda de uma oportunidade é um dano cuja avaliação é difícil por não ser possível a condução da vítima ao *status quo ante*, pois não mais terá a chance perdida. Logo, o lesado será indenizado pelo equivalente daquela oportunidade, de modo que o prejuízo variará conforme maior ou menor probabilidade de a chance perdida se concretizar.³⁴⁰

É possível citar como exemplo o caso em que a empresa com a melhor proposta foi automaticamente excluída do procedimento licitatório na modalidade pregão por não ter

³³⁷ TJFR, Apelação Cível n.146781800, Acórdão n.12348, de 04 de fevereiro de 2000, 3ª Câmara Cível, rel. E. Achille Grandinetti.

³³⁸ NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.32.

³³⁹ CAVALIERI FILHO, Sergio. **op.cit.**, p.98.

³⁴⁰ DINIZ, Maria Helena. **op.cit.**, p.87.

conseguido comprovar sua regularidade fiscal com a apresentação da certidão negativa de débitos, ou da certidão negativa com efeitos positivos, em razão da cobrança em duplicidade do mesmo débito fiscal pela Administração Tributária, ou seja, do débito cujo pagamento já havia sido devidamente efetuado; e, das dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa que a impediram de atender as exigências legais para sua regularização.

Desse modo, a cobrança do tributo indevido repercutiu sobre a participação da empresa no certame causando-lhe danos patrimoniais da espécie emergente e lucro cessante, verificando-se a perda duma chance, pois a empresa foi excluída do procedimento licitatório, desaparecendo a probabilidade de um evento que possibilitaria um benefício futuro como o progredir da empresa que já enfrentava dificuldade financeiras. Nessa situação, se tratava de uma chance séria e real, pois a empresa possuía a melhor proposta, de modo que tinha efetiva condição de vencer a licitação.^{341 342}

Importante verificar que, na hipótese do tributo exigido ser devido, a utilização dos mecanismos previstos em lei para perseguir o crédito seria um direito subjetivo do Fisco, de modo que, embora a referida empresa tivesse sofrido tal dano em razão da impossibilidade de vencer o processo licitatório devido à existência de débitos fiscais pendentes, o dano não seria passível de ressarcimento, visto que provocado pela própria devedora que não pagou espontaneamente os débitos fiscais. Trata-se de um ato que, embora danoso, é considerado lícito, pois praticado com autorização da lei, dentro dos limites da permissão legal.

No caso do tributo exigido ser indevido, o dano resultante da impossibilidade da empresa de vencer o procedimento licitatório deve ser ressarcido por ser qualificado como ilícito, isto é, injusto, se resultar do descaso do agente público que não atualizou os registros da Administração Tributária computando o pagamento do débito. Frise-se que, nesse caso, a própria conduta é ilícita, dada a presença da culpa, repercutindo sobre o dano.

3.6.8 Dano não patrimonial (dano moral)

Depois dessa breve incursão no tema do dano patrimonial, passa-se a analisar o dano não patrimonial que consta expressamente estabelecido no art.5º, incisos V e X da CF e no art. 186 do CC.³⁴³

³⁴¹ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Responsabilidade Civil**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 42.

³⁴² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação nº 1006344-30.2014**. 2ª Câmara. Rel. Des. Luciana Bresciani, 16 de maio de 2016.

³⁴³ CAVALIERI FILHO, Sergio. **op.cit.**, p.106.

No Brasil, essa categoria de danos normalmente é conhecida pela expressão dano moral. Diversamente, na maior parte dos países europeus, a exemplo da Alemanha, da Itália e de Portugal, adota-se a terminologia dano não patrimonial para indicar a generalidade de danos que afetam a esfera jurídica não patrimonial do sujeito de direitos, sendo a expressão dano moral usada especificamente para indicar o sofrimento psíquico e a turbação do estado de ânimo.

Constata-se que a Corte de Cassação italiana reconheceu que o conteúdo do dano não patrimonial não se esgota no dano moral, pois há outras espécies de danos, quais sejam: biológico, que é a consequência da lesão à integridade psicofísica da pessoa, e existencial, que inclui todos os prejuízos, diversos e ulteriores que constituem a consequência da lesão de um interesse constitucionalmente protegido.³⁴⁴

No caso em que o ato limita o exercício das atividades da pessoa obrigando-a a adotar em sua vida cotidiana comportamentos diversos dos que estava habituada no passado, há dano existencial. Caracteriza-se como um novo tipo de dano, diferente do dano biológico e do dano moral.

No Brasil, a partir do método da exclusão, considera-se dano não patrimonial ou, utilizando a terminologia normalmente adotada, dano moral, aquele que não está incluído no hemisfério patrimonial da esfera jurídica de cada sujeito de direito, já que é considerado não material. Dessa forma, é a lesão de interesses não patrimoniais de pessoa natural ou jurídica provocado por um fato lesivo.³⁴⁵ Nesse sentido, a definição de AGUIAR DIAS: “quando ao dano não correspondem as características de dano patrimonial, dizemos que estamos na presença do dano moral”.³⁴⁶

Corresponde à lesão de bem que integra os direitos da personalidade, tais como honra, dignidade, intimidade, imagem, reputação, dados pessoais bem como todos os direitos invioláveis da pessoa reconduzíveis à esfera da dignidade preservada pelo art. 1º e 5º da CF, que acarretam ao lesado dor, sofrimento, tristeza, vexame e humilhação.³⁴⁷

O art. 1º e 5º da CF, no que tange ao dano moral, constituem uma cláusula aberta em vista do rol exemplificativo, de modo que ao intérprete será consentido identificar sempre

³⁴⁴ Vide Apêndice A – Pesquisa sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália.

³⁴⁵ DINIZ, Maria Helena. **op.cit.**, p.107.

³⁴⁶ DIAS, Aguiar. **Responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Forense, v.2, n.226, p.771.

³⁴⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro: Responsabilidade Civil**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v.4, p.359.

novos interesses imersos na realidade social, que se revelem suscetíveis de originar, em caso de lesão, um dano moral passível de ser ressarcido.

Tal como já afirmado, o dano evento corresponde à lesão dos direitos subjetivos da personalidade acima indicados; e, o dano consequência, que no caso do dano patrimonial, é denominado dano econômico, se refere ao constrangimento experimentado pela pessoa que teve sua intimidade indevidamente exposta ao público, ao vexame que passou por ser taxado de devedor, isto é, aos estados de espírito que foram mencionados: dor, sofrimento, vexame, tristeza, humilhação, etc.

Entretanto, conforme o Enunciado n.444 da V Jornada de Direito Civil, “o dano moral indenizável não pressupõe necessariamente a verificação de sentimentos humanos desagradáveis como dor ou sofrimento”, basta a lesão ao direito da personalidade, isto é, está caracterizado só com o dano evento. Nesse sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que será analisado a seguir.³⁴⁸

Ao analisar os processos judiciais ajuizados perante o Poder Judiciário no Brasil cujo objeto é a responsabilidade do Estado por dano tributário, constatou-se que, na maior parte dos casos, o pedido do contribuinte é somente pela indenização por danos morais.

Há entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), da Segunda, Terceira e Quarta Turmas, que considera caracterizado o abalo moral do contribuinte que foi submetido à ação de execução fiscal para a cobrança de tributo que havia sido devidamente pago.

No julgamento do Recurso Especial (REsp) n.773.470/PR, 2ª Turma, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, declarou-se que o ajuizamento indevido de execução fiscal pode justificar o ressarcimento de danos morais quando ficar provado a ocorrência do abalo moral, sendo possível inclusive, em algumas hipóteses, utilizar o mecanismo da presunção, ou seja, reconhecendo o dano *in re ipsa*. Esse entendimento, desde então, tem sido reproduzido em casos semelhantes, não apenas pelo próprio STJ, mas também pelos tribunais inferiores.

“Indenização por danos morais. Ajuizamento de execução fiscal por dívida com o Fisco já paga. Fixação do valor da indenização. Verba honorária – Não havendo dúvida quanto a ocorrência dos fatos narrados na inicial, fica dispensada a prova objetiva do prejuízo moral do autor, eis que demonstrada a situação ofensiva, sendo clara a responsabilidade da União, além do que, o constrangimento moral sofrido em função do ajuizamento da execução é evidente. Reduzido o valor fixado a título

³⁴⁸ *Idem*

de indenização para melhor se adequar à espécie, assim como se harmonizar com o habitualmente fixado por esta Turma”.³⁴⁹

A decisão baseou-se no entendimento adotado em relação aos processos em que foi efetuada a inscrição indevida em cadastros de proteção ao crédito e protestos indevidos de títulos, os quais, por si sós, justificam o pedido de ressarcimento a título de danos morais, tendo em vista a possibilidade de presunção do abalo moral sofrido. Afirma a Ministra Eliana Calmon: “se no caso da mera inscrição em cadastro de inadimplentes o dano é presumido, com maior razão ainda o será na hipótese de ajuizamento de execução fiscal para cobrança de débito pago anteriormente”.³⁵⁰

O tema foi revisitado pela 2ª Turma do STJ por ocasião do julgamento do AgRg no Agravo de Instrumento n.1163571/RJ. Atuou como relatora a própria Ministra Eliana Calmon, em 20 de abril de 2010, mantendo o posicionamento. Declarou-se a possibilidade de caracterizar o dano moral *in re ipsa* (dano moral presumido) nas hipóteses de ajuizamento de execução fiscal para cobrança de valor a título de tributo já anteriormente pago.³⁵¹

Portanto, segundo esse entendimento, na mesma linha do protesto indevido, o ajuizamento de execução fiscal indevida, não obstante o pagamento efetuado anteriormente, gera o direito à indenização por dano moral, independentemente da prova da objetiva honra e reputação sofrida pela autora, os quais permitem que sejam facilmente presumidos.³⁵²

Isso porque, o erro da Administração Tributária de promover a execução fiscal para cobrança de tributo cujo pagamento já foi devidamente efetuado, isto é, de cobrança de dívida inexistente, gera o constrangimento da citação em indevida demanda judicial com a consequente pecha de “devedora”. Logo, há dano ao nome.³⁵³

³⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.773.470/PR**. Relatora Ministra Eliana Calmon. Brasília. Julgamento em 02/03/2007. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2872176&num_registro=200501339024&data=20070302&tipo=51&formato=PDF Último acesso em 09 jun. 2016.

³⁵⁰ *Idem*

³⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg em Agravo de Instrumento n.1.163.571/RJ**. Relatora Ministra Eliana Calmon. Brasília. Julgamento 05/05/2010. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=959762&num_registro=200900445692&data=20100503&formato=PDF Último acesso em 09 jun.2010.

³⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.1.355.390/MA**. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília. Julgamento em 02/04/2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=26093606&num_registro=201202479266&data=20121207&formato=PDF Último acesso em 09 jun 2016.

³⁵³ BRASIL. Vara da Fazenda Pública. **Sentença proferida nos autos n.005.03.003871-0**. Juíza Sônia Maria Mazzetto Moroso. Balneário Camburiú. Julgamento. 09/09/04. Disponível <http://esaj.tjse.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?nuProcesso=000387178.2003.8.24.0005&cdProcesso=050003CS10000&cdForo=5&baseIndice=INDDS&cdServico=190100&ticket=1siCU1XeA2pmmHBmz8eHRzbDONyVoPzlgJK1RyMjbtNrVzww2C62CW%2>

Constata-se que, com o aforamento da execução fiscal, a primeira providência é inscrever o nome do devedor junto ao cartório distribuidor, seguido da citação do executado, sendo que, existem casos em que o oficial de justiça deve percorrer a rua e questionar aos moradores acerca da identidade do executado, o que, certamente, ocasiona transtornos, dissabores e constrangimentos.³⁵⁴

Nesse mesmo sentido, o caso em que a Administração Tributária prosseguiu em execução fiscal para a cobrança do débito contra o suposto devedor, lastrada em certidão de dívida ativa (CDA) relativa a lançamento de IPTU em relação a imóvel que não era de sua propriedade, mas de propriedade do próprio Município.

O STJ considerou o débito inexistente bem como absurdo o equívoco perpetrado pela Administração Tributária que demonstrou erro que foge ao regular exercício do direito de ação. Entendeu-se que o ajuizamento da execução fiscal para cobrança de valor já quitado ou de débito cuja inexistência deveria ser de conhecimento da Municipalidade, por si só, faz presumir a ocorrência do dano moral (dano moral *in re ipsa*). Nesse caso, reconheceu-se que o dano moral prescinde da prova da ocorrência do abalo psicológico relevante.³⁵⁵

Tal entendimento passou a ser aplicado pelos tribunais brasileiros, entre os quais o Tribunal de Justiça de Santa Catarina afirmando ser devida a indenização por danos morais como compensação pelo abalo moral sofrido e pelos aborrecimentos advindos de indevida execução fiscal, o que serve inclusive para que o Município adote maiores precauções para que situações como essas não se repitam.³⁵⁶

A indenização por danos morais deve ser arbitrada pelo juiz caso a caso segundo seu senso de justiça e razoabilidade no intuito de desencorajar a reiteração da ilicitude pelo

[B9ccemwn1XeO57E%2BFKvKfGXXPEOl%2FHYSbwy7onWJp5uMZVnBFSmYu%2BYzhKqx7SwQhMi7j3nWQKTFT8XOva1g6Uj1LQCRyJ50TihgVWVLS03wVmbF4OljncCJH86aDa4shIT0f42D1VADsdGmZFOEoc8VMfEx8vbExZiJLbluTZDDi7hDjCMQ%2BJBTRmouPFYgvEyy5s9YWuvXdpu%2BxOYmy%2B2dqOw%3D%3D](http://www.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=21) Último acesso em 09 jun 2016.

³⁵⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região. 3T. Relator Desembargador Federal Nery Junior. E-DJF3 Judicial em 23/01/2015. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=21>> Último acesso em 29 set. 2016.

³⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº1.139.492/PB**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília. J. 17/05/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=13750343&num_registro=200802405273&data=20110216&tipo=91&formato=PDF> Último acesso em 09 jun. 2016.

³⁵⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Acórdão n. 2005.005821-9**. Relator Desembargador Francisco Oliveira Filho, j.12.4.2005; **Acórdão n.2010.027868-0**. Relator Desembargador Pedro Manoel Abreu, j.17.4.12.

causador do dano, porém sem lhe causar ruína; e, para compensar o abalo sofrido pela vítima, desde que não gere enriquecimento sem causa.³⁵⁷

Conforme as decisões proferidas pela 2ª Turma do STJ, também “é devida a indenização por dano moral quando a persecução estatal ultrapassa o mero dissabor, obrigando o indivíduo que não é parte legítima na ação a se defender reiteradamente, em diversas instâncias judiciais para reverter a cobrança indevida”.³⁵⁸

A respeito do tema, interessantes as considerações do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro no processo acima referido:

“Portanto, não pode ser considerado o ingresso de uma ação como ato ilícito; ou, que possa resultar do exercício do direito de petição um dano de natureza moral, sob pena da tutela aqui prestada também deva ser ressarcida. Contudo, no caso em exame, não houve o mero ajuizamento da ação, mas **o prosseguimento desta, inclusive com a apresentação de recurso especial, inobstante os documentos prontamente juntados pelo réu, ora autor, deixassem claro que não era o proprietário do imóvel objeto de tributação.**

Note-se que, na matrícula apresentada pelo autor naquela demanda, constava que o bem que deu ensejo a cobrança do IPTU pertencia a O.J.B inscrito no CPF sob n. X. Ou seja, não era de propriedade de O.J.B, inscrito no CPF sob n. Y. Ainda, proferida a sentença decretando a extinção do feito, em virtude da Certidão de Dívida Ativa conter valor único para mais de um exercício, o Município réu apelou, sendo mantida a decisão, mas sob o fundamento de o réu, ora autor, não ser proprietário do imóvel.

Inconformado com a decisão e desconsiderado o seu próprio erro – frise-se, de fácil constatação – de ter indicado pessoa equivocada para figurar no polo passivo da execução fiscal, o Município ainda apresentou recurso especial.

Dessa forma, embora seja assegurado constitucionalmente, o direito de petição foi utilizado de maneira abusiva, configurando, portanto, ato ilícito passível de indenização, nos termos do art.187 do CC”.³⁵⁹

³⁵⁷ *Idem*

³⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Agravo em Recurso Especial n.798.129/SP**. Relator Ministro Assusete Magalhães. Brasília. Julgamento em 15/12/2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=54942713&num_registro=201502631610&data=20151215&tipo=51&formato=PDF Último acesso em 09 jun 2016.

³⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Agravo em Recurso Especial n.426.631/RJ**. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília. Julgamento em 06/02/2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=32716724&num_registro=201303707558&data=20140217&tipo=91&formato=PDF Último acesso em 09 jun 2016.

3.6.9 Nexa de causalidade e nexa de imputação

Conforme afirmado, para que haja responsabilidade, é necessário a presença, no plano dos fatos, dos elementos fundamentais de relação de causalidade, quais sejam: conduta e resultado danoso, sendo imprescindível que entre eles se verifique um nexa de causalidade. Tudo isso resulta da lei natural, ou seja, o “mundo do ser”, operando no plano fático.³⁶⁰

Diferentemente do plano fático, no plano normativo, isto é, no “mundo do dever ser”, opera-se a imputação no sentido de que, se ocorrido determinado pressuposto, a ordem jurídica impõe uma consequência, por exemplo: “se o agente público causar dano a outrem, nessa qualidade, então deve ser a obrigação do Estado de ressarcir o dano causado”, ou seja, é considerado responsável, incidindo sobre ele a sanção jurídica.

Segundo explica FERNANDO DIAS MENEZES DE ALMEIDA, a ligação que se exprime na proposição jurídica tem um significado totalmente diferente daquela que a lei natural descreve, ou seja, da causalidade. Não se diz, como na lei natural, “se A é, B é”, mas sim “se A é, B deve ser”, mesmo que B efetivamente não seja.³⁶¹

Isso porque a ligação por imputação decorre de um ato de vontade da autoridade que cria a norma jurídica, o legislador, o que não ocorre com a causalidade que resulta da lei natural, conforme esclarecido no Capítulo 1, item 1.2. Verifica-se que as leis naturais tratam de fatos cuja existência não depende da vontade humana, sendo descritas por proposições das ciências naturais que promovem a ligação entre seus elementos, de modo a refletir não a vontade, mas o conhecimento, sendo o “ser” a expressão de um ato de conhecimento.³⁶²

Há nexa de causalidade entre a ação do agente público e o dano causado, pois se trata de fatos do mundo do ser; porém, há nexa de imputação que estabelece, tomando esse dado da realidade natural, por meio da vontade normativa, a responsabilidade do Estado, se ocorrer, no plano fático, a causação de dano.

Nos próximos parágrafos, será efetuada uma breve análise de alguns pontos que são fundamentais a respeito do nexa de causalidade na responsabilidade do Estado.

Segundo expõe EDMIR NETTO DE ARAÚJO, nexa de causa e efeito significa que a relação necessária entre o fato gerador do evento, o dano e o sujeito a quem se pretende responsabilizar somente se verificará se a causa for idônea para tanto. Logo, não é qualquer

³⁶⁰ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes; CARVALHO FILHO, José dos Santos. *op.cit.*, p.243.

³⁶¹ *Ibidem*, p.244.

³⁶² *Idem*.

causa que deflagrará a responsabilidade: se a causa é inidônea a relação de causa e efeito nem chega a se formar ou logo se rompe com as excludentes de responsabilidade.³⁶³

Regra geral, quando se trata de responsabilidade objetiva, é suficiente a presença do nexo de causalidade, eliminando a perquirição de qualquer elemento psíquico e volitivo do agente causador do dano, pois basta a identificação do vínculo etiológico que se constata na atividade do Estado como causa e no dano sofrido pelo particular como consequência.³⁶⁴

Importante registrar que o ordenamento jurídico brasileiro não se filiou à teoria do risco integral que obriga sempre o Estado a ressarcir o prejuízo causado e nem à teoria da culpa administrativa que leva em conta o binômio falta do serviço e culpa da Administração. Adotou a teoria do risco administrativo, em que surge a obrigação de ressarcimento do dano causado pelos agentes públicos pelo fato do só ato lesivo e injusto causado à vítima. Basta a lesão, sem o concurso do lesado, posto que se exige somente o fato do serviço.

Apenas haverá responsabilidade estatal quando o autor da ação de ressarcimento de dano (sujeito passivo da relação tributária) provar que a conduta do agente público é causa eficiente do dano, já que, necessariamente, o prejuízo de que se queixa deve ser consequência da atividade ou omissão administrativa, por exemplo: em decorrência da inscrição indevida do nome no CADIN, os fornecedores deixaram de entregar matéria prima, impossibilitando o cumprimento de contratos que ensejou não só a perda de clientes, pois denegriu a imagem da empresa, mas também a aplicação de elevada multa contratual; dado o indeferimento da certidão negativa de débitos fiscais ou da certidão positiva com efeitos negativos, o sujeito foi impedido de participar de procedimento licitatório, entre outros.

Há várias teorias que buscam explicar a relação causal, sendo as mais utilizadas pela jurisprudência brasileira a teoria da causalidade adequada e a teoria dos danos diretos e imediatos, também denominada teoria da interrupção do nexo causal.

A primeira teoria parte de juízos hipotéticos para determinar qual é a verdadeira causa adequada da produção do dano. Diante da pluralidade de causas que podem concorrer, eventualmente, para o resultado danoso, será considerada causa efetiva aquela que, por um juízo abstrato de probabilidade, se demonstrar hábil a produzi-lo consoante o curso normal

³⁶³ ARAÚJO, Edmir Netto de. **op.cit.**, p.791.

³⁶⁴ CAHALI, Yussef Said. **Responsabilidade civil do Estado**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 30.

de acontecimentos bem como os dados de experiência, sendo esse o critério aplicado para a aferição da adequação da causa.

Para ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a questão da causalidade adequada põe-se quando a conduta praticada pelo agente não é dirigida à prática de um mal, mas acaba por produzi-lo, sendo necessário indagar se aquela conduta era abstratamente adequada para ensejar aquele mal. Se a resposta for positiva, responsabiliza-se; do contrário, não.³⁶⁵

Essa teoria sofre algumas críticas por padecer da dificuldade em determinar o que efetivamente pode (ou não) ser considerado causa adequada da produção do dano, pois depende demasiadamente do arbítrio do julgador para ser aplicada no caso concreto.³⁶⁶

Trata-se da teoria adotada pela Corte de Cassação italiana, que aplica um critério de probabilidade científica baseado na regra “mais provável que não” – *più probabile che non*, de acordo com a qual não é a certeza dos efeitos da conduta, mas a sua probabilidade, ou seja, a idoneidade da conduta a produzir determinado prejuízo.³⁶⁷

Tem assumido maior relevância no Brasil a teoria dos danos diretos e imediatos, a qual possibilita pleitear o ressarcimento somente em face dos prejuízos efetivos e lucros cessantes por efeito direto e imediato da inexecução do devedor. Defende-se que nem todo fator que desemboca no evento danoso é necessariamente causa do dano, de modo que deve ser traçado um liame lógico-jurídico para essa verificação.

Em outros termos, uma condição, próxima ou remota, será considerada causa de um dano se estiver diretamente ligada a ele. É causa necessária desse dano, pois a ele se filia, inevitavelmente; é causa exclusiva, porque opera por si, dispensadas outras causas.³⁶⁸

Esse foi a posição do Supremo Tribunal Federal manifestada no RE n.130.764, pela Primeira Turma, tendo como Relator o Ministro Moreira Alves, julgado em 12/05/1992, DJ 07 de agosto de 1992, a qual foi reproduzida no RE136.247-RJ, pela Segunda Turma, em 07/03/2006, DJ 20 de abril de 2007, de Relatoria do Ministro Carlos Velloso.

³⁶⁵ CORDEIRO, Antonio Menezes. **Tratado de direito civil português. Direito das obrigações.** Tomo III. Coimbra: Almedina, 2010, p.535.

³⁶⁶ LUVIZOTTO, Juliana Cristina. **Responsabilidade civil do Estado Legislador: atos legislativos inconstitucionais e constitucionais.** Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p.83.

³⁶⁷ STANZIONE, Pasquale. **op.cit.**, p. 839.

³⁶⁸ ALVIM, Agostinho. **Da inexecução das obrigações e suas consequências.** 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1955, p.82.

Declarou-se que, com base no art.403 do CC, deve ser adotada a teoria do dano direto e imediato. Afirma a Corte Suprema que, apesar do artigo se referir, impropriamente, à responsabilidade contratual, se aplica no que tange à responsabilidade extracontratual, de modo que só se admite o nexo de causalidade se o dano for o efeito necessário de uma causa, o que abarca o dano direto e imediato sempre; e, por vezes, o dano indireto e remoto quando, para a sua produção, não haja concausa sucessiva.³⁶⁹

Segundo explica AGOSTINHO ALVIM, o propósito desta teoria é identificar o aparecimento de outras causas que romperiam o nexo causal afastando a responsabilização do agente ou produzindo novos danos, em relação aos quais o agente não iria responder.³⁷⁰

Há quem defenda que essa teoria é muito restritiva, pois estaria funcionalizada a estabelecer a imputação dos danos causados por inadimplemento obrigacional, o que se pode perceber não só por sua topografia no Código Civil de 2002, mas também pela redação do art.403 que expressamente menciona o inadimplemento.

É importante ressaltar que, no Brasil, a doutrina reconheceu que a solução dada pela jurisprudência ao estabelecimento do nexo causal é tópica, variando não só de tribunal para tribunal, como também de caso a caso, servindo até como um estímulo para aqueles que buscam uma solução única. Sobre esse tema, adota-se a posição de KARINNE ANSILIERO ANGELIN, de acordo com a qual não é possível impor uma única teoria causal ao complexo campo da responsabilidade aquiliana, pois isso a levaria ao fracasso em razão do dinamismo inegável da sociedade que impõe aos julgadores soluções diárias para as variadas formas de causação de danos. Talvez seja a razão do legislador ter deixado em aberto a questão do estabelecimento do liame causal na responsabilidade extracontratual, conferindo ao julgador certa discricionariedade na fixação da teoria adotada.³⁷¹

É possível excluir ou atenuar o dever de ressarcir o dano na presença de situações que agem como uma quebra do nexo causal mitigando a responsabilidade, tais como: i) culpa do lesado no evento, que se verifica, por exemplo, se é o próprio contribuinte que apresentou informações equivocadas em sua declaração ao Fisco ou recolheu tributo a mais ao antecipar

³⁶⁹ “Os danos indiretos ou remotos não se excluem, só por isso; em regra, não são indenizáveis, porque deixam de ser efeito necessário, pelo aparecimento de concausas. Suposto não existam estas, aqueles danos são indenizáveis”. CAHALI, Yussef Said. *op.cit.*, p.74.

³⁷⁰ Essa teoria ganhou muito prestígio no Direito brasileiro a partir do estudo efetuado por Agostinho Alvim, que afirma ser essa a teoria adotada pelo Código Civil de 1916, no art.1060, cuja redação foi repetida pelo art.403 do Código Civil em vigor.

³⁷¹ SCHEREIBER, Anderson. **Novos paradigmas da responsabilidade civil: da erosão dos filtros da reparação à diluição dos danos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009, p.

o pagamento em “autolancamento”; ii) culpa de terceiro, no caso em que o tributo foi retido na fonte pelo empregador em valor superior ao efetivamente devido; ou, iii) força maior, que são as situações que estão fora do controle humano, sendo irresistíveis e inelutáveis.^{372 373}

A culpa do próprio lesado ou de um terceiro, quando comprovada, bem como as hipóteses de força maior, interferem diretamente no nexo de causalidade que liga a conduta do agente público ao dano afastando a responsabilidade estatal.³⁷⁴ Se não foi o Estado quem causou o resultado por meio da ação ou omissão do agente público, mas sim o próprio lesado ou outra pessoa, não cabe ao ente estatal a responsabilização pelos prejuízos.

Cabe ao Estado provar a existência da culpa exclusiva ou concorrente da vítima, cuja conduta interferiu no nexo de causalidade entre ação ou omissão de agente e o prejuízo reclamado pelo particular; como também, se a culpa for de terceiro, observando-se que: tudo aquilo que remete aos cuidados exigíveis do ente público na situação concreta não autoriza o afastamento ou a minoração da responsabilidade do Estado.

³⁷² ARAÚJO, Edmir Netto de. **op.cit.**, p.755.

³⁷³ “Força maior é acontecimento imprevisível, inevitável e estranho à vontade das partes, como uma tempestade, um terremoto, um raio. Não sendo imputável à Administração, não pode incidir a responsabilidade do Estado; não há nexo de causalidade entre o dano e o comportamento da Administração. Já o caso fortuito, que não constitui excludente de responsabilidade do Estado, ocorre nos casos em que o dano seja decorrentes de ato humano ou de falha da Administração; quando se rompe, por exemplo, uma adutora ou um cabo elétrico, causando dano a terceiros, não se pode falar em força maior, de modo a excluir a responsabilidade do Estado”. DI PIETRO, Maria Sylvia. **op.cit.**, p.713.

³⁷⁴ Há autores que defendem a existência da teoria do risco integral, segundo a qual não é possível indagar a respeito da culpa concorrente ou de outros fatores excludentes da responsabilidade. Trata-se de uma teoria extremada da teoria do risco, que não admite as excludentes de responsabilidade: culpa da vítima, culpa de terceiro, ou força maior, de modo que bastaria o simples liame de causalidade entre o dano e a ação ou omissão estatal para se configurar a obrigação estatal de reparar, ainda que o dano tenha sido provocado pela própria vítima. LUVIZOTTO, Juliana Cristina. **op.cit.**, p.36; ANGELIN, Karinne Ansiliero. **op.cit.**, .91.

CONCLUSÕES

1. O Direito brasileiro permite ao intérprete desse sistema normativo, por meio da interpretação dos enunciados prescritivos estabelecidos na Constituição Federal de 1988 (art.5º, inciso XXXV, art.37, *caput* e §6º, e art.150), no Código Tributário Nacional (art.97) e no Código Civil (art.927), imputar a responsabilidade ao Estado pelos danos suportados pelo sujeito passivo da relação tributária (contribuinte ou responsável) em virtude dos atos praticados pelo agente público no exercício da função fiscal, que compreende a fiscalização, a constituição, a inscrição e a cobrança do crédito tributário.

2. A responsabilidade do Estado por dano tributário é resultado da existência de princípios administrativos e tributários na ordem jurídica que regulam o *modus operandi* da Administração Tributária limitando o poder de tributar e da previsão expressa contida no §6º do art.37 e no inciso XXXV do art.5º da CF que prescrevem à Administração Pública o dever de ressarcir os danos causados pelos agentes públicos e a possibilidade do lesado de provocar o Poder Judiciário para, mediante a coatividade estatal, impor seu cumprimento. Caracteriza-se como a contrapartida da legalidade.

3. O *caput* do art.37 da CF que aponta os princípios jurídicos que disciplinam o *modus operandi* da Administração Pública se caracteriza como norma primária dispositiva por deixar implícito o dever do agente público de “não causar dano a outrem no exercício da função administrativa”, ao passo que o §6º de tal artigo se comporta como norma primária sancionadora ao prescrever a sanção de ressarcimento pelos danos causados e ao imputar a responsabilidade ao Estado.

4. Além dos princípios contidos no *caput* do art.37 da CF, que seriam suficientes para impor ao agente público o dever de “não causar danos a outrem no exercício da função fiscal”, os princípios tributários que estipulam limitações ao poder de tributar dispostos no art.150 da CF e no art.97 do CTN confirmam que o legislador reconheceu a potencialidade lesiva do fenômeno tributário e que sua vontade era evitar danos ao sujeito passivo da relação tributária, razão pela qual também atuam como normas primárias dispositivas que refletem o preceito *neminem laedere* no setor fiscal.

5. Se é dever jurídico prescrito pelo Direito a conduta oposta àquela prevista no antecedente da norma primária sancionadora, então está subjacente no próprio §6º do art.37 da CF a norma primária dispositiva “deve ser a obrigação do agente público de não causar danos a outrem no exercício da função administrativa”, confirmando a positivação da norma

neminem laedere e a sua aplicação ao Estado no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive no que tange à função fiscal.

6. O inciso XXXV do art. 5º da CF atribui ao sujeito passivo da obrigação tributária cujo direito instituído pela norma primária *neminem laedere* foi desrespeitado o poder de instaurar uma relação jurídica para que o Estado-Juiz aplique a providência sancionatória mediante a coatividade estatal impondo a recomposição do *status quo ante* por meio da reparação pecuniária.

7. Aplica-se à responsabilidade do Estado por dano tributário, como regra geral, a teoria objetiva, baseada no risco administrativo. No entanto, a teoria subjetiva é empregada em duas situações, sendo necessária a demonstração da culpa *lato sensu*: i) se o dano resultar de condutas omissivas do agente público, tal como deixar de exercer a autotutela corrigindo atos ilegais para restaurar a legalidade violada; e, ii) em ação regressiva movida pelo Estado em face do agente público. Nesses dois casos, só a conduta ilícita enseja o dever de ressarcir.

8. Para deflagrar a responsabilidade do Estado, impondo-lhe o dever jurídico de ressarcir os danos causados por seus agentes públicos, requer-se a presença dos elementos essenciais, ou seja: i) conduta (lícita ou ilícita); ii) dano ilícito (lesão de direitos subjetivos); e, iii) nexo de causalidade entre os dois primeiros.

9. A conduta (lícita ou ilícita) gera um evento danoso ilícito se for identificado no dano a violação de direitos subjetivos do administrado, denominado “dano evento”, além do prejuízo econômico que normalmente se associa na forma de uma consequência material, intitulado “dano consequência”. Esse é o sentido jurídico do termo dano, que constitui objeto da responsabilidade do Estado.

10. A ilicitude do dano corresponde à contrariedade ao Direito (antijuridicidade) que se revela na lesão de direitos subjetivos, como: propriedade, liberdade, personalidade e exercício de profissão, dispostos no art.5º da CF; livre iniciativa econômica, segundo o art.170 da CF; e, o leque de direitos que resultam da relação normal entre a Administração Pública e o cidadão num Estado de Direito, por exemplo: legalidade, igualdade, eficiência, proporcionalidade, razoabilidade, boa-fé, colaboração, visto que é direito subjetivo do administrado a atuação da Administração Pública em conformidade com os princípios do ordenamento jurídico brasileiro.

11. Há três situações em relação à responsabilidade do Estado por dano tributário com as quais o contribuinte (ou responsável) poderá se deparar, que identificam, de um lado,

as características da conduta praticada pelo agente público e, de outro, as do dano, norteadas pela conclusão sobre a existência do dever jurídico do Estado de ressarcir os danos causados no caso concreto: i) conduta ilícita com resultado danoso ilícito; ii) conduta lícita com resultado danoso lícito; iii) conduta lícita com resultado danoso ilícito.

12. Para imputar a responsabilidade ao Estado, o elemento “ilícito” deve estar presente tanto na conduta quanto no resultado danoso, sendo ambos ilícitos, ou somente no resultado danoso; caso contrário, não há dever de ressarcimento do dano causado pelo agente público. Logo, apenas haverá responsabilidade do Estado nas hipóteses: conduta ilícita com resultado danoso ilícito e conduta lícita com resultado danoso ilícito.

13. O critério de aferição da responsabilidade do Estado no caso em que tanto a conduta quanto o dano são ilícitos é o seguinte: há infração de um dever jurídico preexistente pelo agente público de forma intencional (dolo) ou por negligência ou imprudência (culpa) que viola a norma jurídica e produz dano. A conduta ilícita é o fato gerador do dano que, por ser igualmente ilícito, enseja a responsabilidade do Estado.

14. O descumprimento dos princípios administrativos e tributários que regulam o *modus operandi* da Administração Tributária é um fiel indicador da presença da culpa *lato sensu* do agente público, pois o propósito dessas normas é justamente atuar como parâmetro para a prática dos atos a fim de evitar danos ao administrado.

15. As condutas lícitas geram três possibilidades: i) conduta lícita sem resultado danoso, em que não há responsabilidade do Estado dada a ausência de dano; ii) conduta lícita com resultado danoso lícito, em que não há responsabilidade, já que o dano é o efeito natural e legítimo da aplicação da norma primária sancionadora devido ao descumprimento do dever jurídico pelo próprio lesado; e, iii) conduta lícita com resultado danoso ilícito, em que existe responsabilidade, pois o dano revela a lesão de direitos subjetivos em razão da inexistência de dever jurídico a ser cumprido ou em virtude da quebra nuclear de proporcionalidade com a violação do princípio da eficiência (boa administração).

16. A conduta lícita exige a conformidade com o Direito e a ausência de culpa *lato sensu*; e, o resultado danoso lícito requer o descumprimento de um dever jurídico pelo contribuinte (ou responsável) justificando a ativação dos instrumentos destinados a satisfazer o crédito tributário, os quais devem necessariamente ser aplicados nos exatos limites da lei.

17. O Estado é responsável por ressarcir os danos causados ao sujeito passivo da relação tributária pela ativação dos mecanismos para buscar a satisfação do crédito tributário

se inexistir dever jurídico a ser cumprido, tal como o de pagar o tributo ou a multa, já que o sacrifício de direitos como propriedade, liberdade e livre iniciativa apenas se justifica quando efetuado no limite da atuação legítima do Estado, sem considerar o atributo da presunção.

18. Há dano ilícito como consequência da conduta lícita também na situação em que o tributo é efetivamente devido pelo contribuinte tendo transcorrido *in albis* o prazo para pagamento, porém existe lesão ao direito de eficiência (boa administração) que se vislumbra na violação da proporcionalidade dado os efeitos excessivamente gravosos em consequência de atos praticados pela Fazenda Pública, ainda que sob a escora duma regra jurídica, os quais poderiam ter sido evitados.

19. Para que exista dever jurídico do Estado de ressarcir os danos resultantes de condutas lícitas, além do dano revelar a violação de uma situação jurídica legítima suscetível de configurar um direito subjetivo, deverá ser: i) certo e não eventual, podendo ser atual ou futuro; e, ii) anormal.

20. O dano será certo se efetivamente existir, mesmo que os efeitos não ocorram na atualidade, mas no futuro; e, anormal, se extrapolar o dever de tolerância mínima, ao qual todos estão sujeitos em razão do convívio social, por ser proporcionalmente maior do que aquilo que deve ser normalmente suportado por qualquer membro da sociedade em virtude do exercício das atividades públicas.

BIBLIOGRAFIA

ACCORDINO, Patrizia. **Considerazioni in tema di principio del contraddittorio, alla luce della più recente giurisprudenza.** In: Rivista di Diritto Tributario, fasc. 1, pt.1, pp. 65-101, 2015.

_____. **Diniego di autotutela: il contribuente ha diritto ad essere risarcito ma non ad ottenere giustizia innanzi alle Commissioni tributarie. Nota a Cassazione, Sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698.** In: Bollettino tributario d'informazioni, fasc.8, pp. 633-641, 2010.

AGGRADI, Mario. **Ezio Vanoni: vita, pensiero, azione.** Roma: Ediz. 5.lune, 1958.

AGUIAR JUNIOR, Ruy Rosado. **Extinção dos Contratos por incumprimento do devedor – resolução.** 2.ed. Rio de Janeiro: Aide, 2003.

ALESSI, Renato. **L'illecito e la responsabilità civile degli enti pubblici.** 2.ed. rivista e atualizada. Milano: Giuffrè, 1972.

_____. **Principi della responsabilità civile nella pubblica amministrazione.** Lezione raccolte dal Aldo Albini. Bologna: Zanichelli, 1956.

_____. **Principi di Diritto Amministrativo.** Milano: Giuffrè, 2.v., 1966.

ALFANO, Roberta. **Tributi ambientali: profili interni ed europei.** Torino: Giappichelli editore, 2012.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Controle da Administração Pública e Responsabilidade do Estado.** In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.) **Tratado de Direito Administrativo.** 1.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. **Responsabilidade extracontratual do Estado por atos lícitos: ensaio em homenagem a Guido Soares.** In: Casella, Paulo Borba [et al.] . **Direito internacional, humanismo e globalidade: Guido Fernando Silva Soares.**São Paulo : Atlas, 2008.

ALPA, Guido. **Diritto privato europeo.** Milano: Giuffrè, 2016.

_____. **Manuale di Diritto Privato.** 9.ed. Padova: CEDAM, 2015.

_____. **La responsabilità civile: 1. Prospettiva storica, colpa aquiliana, illecito contrattuale; 2. Responsabilità oggettiva, rischio d'impresa, prevenzione del danno.** 3.ed. atualizada. Milano: Giuffrè, 2001.

_____. **La responsabilità civile: principi.** Torino: UTET Giuridica, 2010.

_____. **Corso di Sistemi Giuridici Comparati.** Torino: Giappichelli, 1996.

ALVES, José Carlos Moreira. **O novo Código Civil brasileiro**. In: Roma e America. Diritto romano comune: rivista di Diritto dell'integrazione e unificazione del Diritto in Europa e in America Latina, 16, 2003.

_____. **Sistema Jurídico Latinoamericano – Os 150 anos da consolidação das Leis Civis de Teixeira de Freitas: reflexões sobre a sua importância na formalização do Direito brasileiro**. In: Roma e America. Diritto Romano Comune, fasc.25, pp.3, 2008.

_____. **A responsabilidade extracontratual e seu fundamento: culpa e nexo de causalidade (La responsabilità extracontrattuale e suo fondamento: colpa e nesso di causalità)**. Atti del colloquio internazionale “L'unificazione del diritto in America Latina: principi e regole comuni in materia di responsabilità extracontrattuale”, Roma, 9-20 giugno 2000 – Sessione Colpa e nesso di causalità. In: Roma e America – Diritto romano comune, fasc.10, pp. 47-62, 2000.

ALVIM, Agostinho. **Da inexecução das obrigações e suas consequências**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1955.

AMARAL, Francisco. Os atos ilícitos. In: FRANCIULLI NETTO, Domingos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.) **O novo Código Civil – Estudos em Homenagem ao Professor Miguel Reale**. 2.ed. São Paulo: Ltr, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMATUCCI, Andrea. **L'ordinamento giuridico della finanza pubblica**, 8.ed. Napoli, Jovene, 2007.

_____. **L'insegnamento del Diritto Finanziario**. In: Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, fasc.4, pt.1, pp.492-525, 1999.

_____. **Trattato di Diritto Tributario**. Padova: CEDAM, 1.v., 1994.

AMATUCCI, Fabrizio. **Principi e nozioni di Diritto Tributario**. 2.ed. Torino: G. Giappichelli, 2013.

AMBROSETTI, Cristina. **Ezio Vanoni e la riforma tributaria in Italia**. Working Paper n. 325. Società italiana di economia pubblica. Università di Pavia, 2004, Disponível: <http://www.siepweb.it/siep/images/joomd/1399115821325.pdf>. Acesso em 27 de setembro de 2015.

ANCEL, Marc. **Utilità e metodi del Diritto Comparato**. Traduzioni della Scuola di Perfezionamento in Diritto Civile dell'Università di Camerino. A cura di Piero Perlingieri. Napoli: Edizioni Scientifiche italiane, 1971.

ANDRADE, José Maria Arruda. **Interpretação da norma tributária (concreção normativa, teoria estruturante do direito e análise pragmática)**. Tese de doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2005.

_____. **Economicização do Direito Concorrencial e Positivismo Jurídico: Entre Teoria da Decisão e das Provas.** Tese de livre docência – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

ANELLO, Pietro; SALVATI, Roberto. **L'istituto di ricerca DCEC sul risarcimento da diniego di autotutela.** In: Corriere tributario, fasc.34, pp. 2769-2774, 2010.

ANGELETTI, Adolfo. **Danni patrimoniali consequenziali. Azione risarcitoria e giurisdizione tributaria.** In: Responsabilità Civile e Previdenza: Rivista mensile di dottrina, giurisprudenza e legislazione, fasc. 6, pp. 1229-1237, 2008.

ANGELIN, Karinne Ansiliero. **Dano injusto como pressuposto do dever de indenizar.** 2012. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo.** 2.ed. Rio de Janeiro: Gen/Forense, 2013.

ARAÚJO, Edmir Netto de. **Curso de Direito Administrativo.** 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ASCARELLI, Tullio. **Inesistenza e nullità.** In: Problemi giuridici, tomo I. Milano, 1959

_____. **Sguardo sul Brasile.** Milano: A.Giuffrè, 1949.

_____. **La funzione del Diritto Comparato e il nostro sistema di Diritto Privato.** Napoli: E. Jovene, 1949.

_____. **Studi di Diritto Comparto e in tema di interpretazione.** Milano: Giuffrè, 1952.

_____. O empresário. Tradução de Fábio Konder Comparato. In: **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro.** v.42, n.132. São Paulo, out./dez. 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ICM – Utilização de Crédito Transferido; Boafé do favorecido; exigência de imposto descabida. In: **Revista de Direito Tributário,** n.43, 1988.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica.** São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema Constitucional Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. Conceito de ato ilícito e o abuso de Direito. In: RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz; MAMEDE, Gladson; ROCHA, Maria Vital (Coord.) **Responsabilidade Civil Contemporânea em homenagem a Silvio de Salvo Venosa**. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Teoria geral das obrigações: responsabilidade civil**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. Nulidade parcial de ato normativo. Certeza e segurança jurídica diante de alteração de jurisprudência consolidada. Aplicação de boa-fé objetiva ao Poder Público. In: **Revista Trimestral de Direito Civil**, n.24, 2006.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. Ato administrativo e procedimento administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. (Coord). **Tratado de Direito Administrativo**. v.5., 2014.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Direito administrativo e o novo Código Civil**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

_____. Responsabilidade civil da Administração Pública: aspectos relevantes. A Constituição Federal de 1988. A questão da omissão. Uma visão a partir da doutrina e da jurisprudência brasileiras. In: FREITAS, Juarez. **Responsabilidade civil**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BAGAROTTO, Ernesto (et. al). **Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente**. a cura di Gaspare Falsitta. Padova: CEDAM, 2011.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 4 ed., Rio de Janeiro, Forense, 1978.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. 19ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Apontamentos sobre os agentes e órgãos públicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. Ed. Max Limonad, 1998.

_____. **Curso de Direito Tributário Municipal**. Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. Tributação do Resultado das Controladas e Coligadas e Subsidiárias no Exterior: análise do julgamento do STF e suas consequências. In: **Revista de Direito Tributário**. v.121, p.177-183, 2014.

_____. **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**. 1.ed. São Paulo: Malheiros editores, 2014.

_____. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2.ed. São Paulo: Noeses. 2011.

_____. **Elisão Tributária – Limites Normativos** – Tese de livre docência – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008.

_____. Princípio republicano e motivação dos atos administrativos em matéria tributária. In: **Direito Tributário: homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BASILAVECCHIA, Massimo. **Funzione impositiva e forme di tutela**. Torino: Giappichelli editore, 2013.

_____. **La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale: le ragioni di un convegno**. Atti del convegno di Teramo, 22 e 23 novembre 2007. A cura di Massimo Basilavecchia. TABET, Giuliano.. Firenze: Gedit edizioni, 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BECKER, Enno. **Accertamento e sviluppo del diritto tributario tedesco**. Padova: CEDAM, 1937.

BEGALLI, Paulo Antonio. **Responsabilidade civil dos pais por atos dos filhos menores: de acordo com o novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BESSONE, Mario. **I criteri di imputazione della responsabilità civile**. A cura di G. Alpa, U. Ruffolo, V. Zeno. 8. ed. Milano: Giuffrè, 2000.

_____. **La struttura dell'illecito**. A cura di G. Alpa, U. Ruffolo, V. Zeno Zencovich. 8.ed. Milano: Giuffrè, 2001.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria geral do direito civil**. 7 ed., Francisco Alves, 1955.

BIANCA, C. Massimo. **La responsabilità: estratto per i corsi universitari del Diritto Civile**. 2.ed. Milano: Giuffrè, 2015.

_____. **Diritto Civile**. La Responsabilità. 2.ed., Milano: Giuffrè, 2012.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal. Parte Geral 1**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do sistema jurídico**. 6.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.

_____. **Teoria Generale del Diritto**. Giappichelli editore. 1993.

BOLETTI, Giulia. **Responsabilità aquiliana e Amministrazione Finanziaria**. In: Rassegna Tributaria. In: Rivista Il Fisco, fasc.1., pt.1., 2008.

_____. **L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria**. In: Rassegna tributaria, fasc.1, pp.42-59, 2008.

_____. **Reponsabilità per danni dell'Amministrazione Finanziaria**. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.1, pt.1, pp.59-109, 2003.

BORDON, Raniero; ROSSI, Stefano; TRAMONTANO, Luigi. **La nuova responsabilità civile: causalità, responsabilità oggettiva, lavoro**. Torino: UTET, 2010.

_____. **IL nesso di causalità**. Torino: UTET giuridica, 2006.

_____. **La nuova disciplina del danno non patrimoniale**. Milano: Giuffrè, 2005.

BORGOGLIO, Alessandro. **Pignoramento disposto da Equitalia e diritto al risarcimento del danno**. In: Il Fisco, fasc. 1, 2012,

_____. **Risarcimento al contribuente per l'omessa autotutela. Cass., n. 5120, del 3 marzo 2011**. In: Il Fisco. fasc. 2, 2011

BORIA, Pietro. **Diritto Tributario**. Torino: G. Giappichelli, 2016.

_____. **Diritto Tributario europeo**. 2.ed. Milano: Giuffrè, 2015.

_____. **European tax law: institutions and principles**. Milano: Giuffrè, 2014.

_____. **Lo Stato impossibile: spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello Stato sociale in Italia**. Padova: CEDAM, 2013, p. 2013.

_____. **Sistema Tributario**. In: FANTOZZI, Augusto. Diritto Tributario. 4.ed., Torino: UTET, 2012.

_____. **Studi di settore e tutela del contribuente**. Milano: Giuffrè, 2010.

_____. **Il Sistema tributario.** Torino: UTET Giuridica, 2008.

_____. **Interesse Fiscale.** Torini: G.Giappichelli, 2002.

BUHLER, Ottmar. **L'importanza di Enno Becker per lo sviluppo del Diritto Tributario tedesco.** Padova: CEDAM, 1940.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 7.ed. rev.e atual. de acordo com a Emenda Constitucional n.70/2012. São Paulo: Saraiva, 2012.

BURELLI, Silvia. **La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima.** In: ROSSI, Paola. La responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria. Quaderni della Rivista di Diritto Tributario. Milano: Giuffrè, 2009.

BUSCEMA, Angelo; D'ANGELO, Daniele. **Il risarcimento del danno non patrimoniale cagionato dall'Amministrazione finanziaria.** In: Il Fisco, fasc. 1. 2009.

BUSNELLI, Francesco Donato. **Dopo la sentenza n. 500. La responsabilità civile oltre il "muro" degli interesse legittimi.** In: Rivista di Diritto Civile, fasc.3, pt.1, pp. 335-354, 2000.

_____. **La tutela aquiliana del credito: evoluzione giurisprudenziale e significato attuale del principio.** In: Rivista critica di diritto privato. 1987

_____. **Persona Umana e Responsabilità Civile.** In: Roma e America. Diritto Romano comune: rivista di Diritto dell'integrazione del Diritto in Europa e in America Latina, 16, 2003.

CAHALI, Yussef Said. **Responsabilidade civil do Estado.** 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

CALDERALE, Alfredo. **Il nuovo Codice civile brasiliano.** Milano: Giuffrè, 2003.

_____. **Diritto privato e codificazione in Brasile.** Milano: A. Giuffrè, 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **O Problema da Responsabilidade do Estado por Atos Lícitos.** Coimbra: Livraria Almedina, 1974.

CAPOLUPO. **Autotutela: direito do contribuinte ou faculdade do Fisco.** In: il Fisco n. 20, fasc.1, 2002.

CARINGELA, Francesco. **Compendio di Diritto Amministrativo.** Roma: Dike, 2015.

_____. **L'invalidità del provvedimento.** Roma: Dike, 2014.

_____. **La responsabilità extracontrattuale.** Roma: Dike, 2013.

_____. **Manuale di Diritto Amministrativo: la responsabilità della pubblica amministrazione.** Dike: Giuridica Editrice Roma, 2012

_____. **La responsabilità civile della Pubblica Amministrazione.** Roma: Dike, 2012.

_____. **Manuale di Diritto Civile: I. La responsabilità extracontrattuale.** Roma: Dike Giuridica Editrice, 2011.

CARLEO, Roberto; MARTUCELLI, Silvio; RUPERTO, Saverio. **Istituzioni di Diritto Privato.** Roma: DIKE Giuridica Editrice, 2014.

CARLETTI, Amilcare. **Dicionário de latim forense.** 8. ed. São Paulo: Leud, 2000.

CARNELUTTI, Francesco. **Metodologia del Diritto.** Padova: CEDAM, 1990.

CARNEVALE, Aldo; SCARANO, Generoso. **Il danno alla persona: aspetti giuridici e medico-legali.** Padova, CEDAM, 2010.

CARRÀ, Matilde. **L'esercizio illecito della funzione pubblica ex art. 2043 C.C.** Milano: Giuffrè Editore, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y language.** 4.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito.** 2.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 13.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, 2005.

_____. Responsabilidade civil das pessoas de direito privado prestadoras de serviços públicos. In: FREITAS, Juarez (Coord.) **Responsabilidade Civil.** São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método.** 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO NETO, Tarcísio Vieira de. **O princípio da impessoalidade nas decisões administrativas.** 2015. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

CASSETTA, Elio. **Manuale di Diritto Amministrativo**. Milano: Giuffrè, 2015.

_____. **Buona fede e Diritto Amministrativo**. Relazione al convegno sul tema “il ruolo della buona fede oggettiva nell’esperienza storica e contemporanea”. Padova-Treviso-Venezia, 14-16 giugno 2001. In: *Il Diritto dell’economia*, fasc.2, pp.317-332, 2001.

_____. **Riflessioni in tema di discrezionalità amministrativa, attività vincolata e interpretazione**. In: *Il Diritto dell’Economia*, fasc. 3, pp.503-522, 1998.

_____. **La responsabilità del funzionario dell’amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente**. In: *Bolletino Tributario d’Informazione*, 1984.

CASTRO, Guilherme Couto de. **A responsabilidade objetiva no Direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CAVALCANTI, Amaro. **Responsabilidade civil do Estado**. Rio de Janeiro: Laemmert & Cia, 1905.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CAVALLARO, Maria Cristina. **Potere amministrativo e responsabilità civile**. Torino: G. Giappiechelli, 2004.

CENDON, Paolo. **Trattario di diritto civile: Illeciti, danni e risarcimento**. Milano: Giuffrè, 2013.

CHIEPPA, Roberto; GIOVAGNOLI, Roberto. **Manuale di diritto amministrativo**. 2.ed. Milano: Giuffrè, 2012.

CHINDEMI, Domenico. **Criteri risarcitori del danno non patrimoniale** (The compensatory criterio of non-pecuniary damages). Nota a Cass. sez. 11 giugno 2012, n. 9445. In: *Responsabilità civile e previdenza*, fasc.2, pp.541-549, 2013.

_____. **Il danno non patrimoniale da perdita di chance dopo le sentenze si San Martino**. In: *Responsabilità civile e previdenza*, fasc.2, pp.454-460, 2011.

_____. **Comportamento illecito dei dipendenti degli uffici finanziari e risarcimento del danno a favore del contribuente**. Nota a Cass. sez. III civ. 3 marzo 2011, n.5120. In: *Responsabilità Civile e Previdenza*, fasc. 9, pp. 1762-1769, 2011.

_____. **Tutela del contribuente: un’utopia? Nota a Cass Civ, sez. III, 9 aprile 2009, n. 8703**. In: *Responsabilità Civile e Previdenza*, fasc.10, pp.2087-2092, 2009.

_____. **Commissioni tributarie: risarcimento del danno non patrimoniale e responsabilità aggravata**. Nota a Comm. Reg. Bari, 18 dicembre 2009. In: *Responsabilità Civile e Previdenza*, fasc.3, pp.535-547, 2010.

_____. **Danno non patrimoniale da perdita di chance, nesso causale e criteri risarcitori.** In: Responsabilità Civile e Previdenza, fasc.5, pp. 1169-1180, 2010.

CIMINI, Salvatore. **La colpa nella responsabilità civile dell'amministrazione pubbliche.** Torino: G. Giappicchelli, 2008.

CINGANO, Valentina. **Il danno causato da un provvedimento favorevole illegittimo: giurisdizione e risarcibilità.** In: Danno e responsabilità, fasc.1, pp.5-14, 2015.

_____. **La Responsabilità dell'amministrazione pubblica e il risarcimento del danno non patrimoniale.** In: Rivista Diritto e Pratica Tributaria, fasc. 5, pt.1, 2013.

_____. **La responsabilità dell'Amministrazione per l'esercizio del potere di autotutela tributaria.** In: Diritto e Pratica Tributaria, fasc. 1, pt.1, pp.27-53, 2012.

_____. **Risarcimento del danno in un sistema a pluralità di giurisdizioni. Osservazioni sulla responsabilità dell'amministrazione finanziaria per adozione di un provvedimento di fermo illegittimo.** In: Diritto e Pratica Tributaria, fasc.6, pt. 1, pp.977-1018, 2010.

CINQUE, Elena Morano. **La condanna per lite temeraria approda nel processo tributario. Nota a: Cassazione civile, sez. un., 03/06/2013, n.13899.** In: Responsabilità civile e previdenza, fasc. 01, pp.166-188, 2014.

CIPOLLINA, Silvia. **Enrico Allorio (1914-1994): il carteggio con Benvenuto Griziotti e la Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.** In: Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, 2014.

_____. **Gian Antonio Micheli (1913-1980): dalla scuola di Benvenuto Griziotti alla direzione della "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze".** In: Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, pt.1, pp.103-138, 2013.

_____. **Leggendo il libro di Francesco Forte su "Ezio Vanoni economista pubblico".** In: Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, pt.1, pp.149-157, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação. Decadência e prescrição.** 2.ed. Dialética, 2002.

CORAPI, Diego. **Tradizione romanistica e influenza del Common law nell'evoluzione del Diritto brasiliano.** Relazione presentata al Convegno "Mundus Novus. Unità del continente latino americano: leggere i Digesti, unificare il diritto", svoltosi a Roma, il 25-26 maggio 2006. In: Rivista del Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle Obbligazioni, fasc.4-6, pt.1, pp.365-375, 2009.

_____. **Il Diritto brasiliano: nuovo terreno di indagine per la comparazione.**
In: Rivista di Diritto Civile, fasc.3, pt.1, pp375-381, 2007.

_____. **Esperienza europea, latinoamericana e di *Common law* a confronto – tradizione romanistica e influenza di Common Law nell'evoluzione del Diritto brasiliano.** In: Roma e America. Diritto Romano Comune, fasc.22, pp.181, 2006.

CORASANITI. **La giurisdizione sulle azioni di responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.** Nota a Cass. sez. un. 4 gennaio 2007, n.15. In Diritto e Pratica Tributaria, fasc.3, pt.2, pp.495-505.

CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha. **Boa-fé no Direito Civil.** Coimbra: Almedina, 2001.

CORDEIRO, Antonio Menezes. **Tratado de direito civil português. Direito das obrigações.** Tomo III. Coimbra: Almedina, 2010.

CORRADINO, Michele. **La responsabilità della Pubblica Amministrazione.** Torino, G. Giappichelli, 2011.

_____. **Diritto amministrativo.** 2.ed., revista e atualizada. Padova: CEDAM, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. **Direito Tributário e Direito Privado.** In: MACHADO, Brandão (Org.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira.** São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. **Direito Tributário e Direito Privado.** In: MACHADO, Brandão (Org.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira.** São Paulo: Saraiva, 1984. p. 221-37.

_____. **A doutrina tributária italiana e sua influência no Direito Tributário brasileiro.** In: **Princípios tributários no Direito Brasileiro e Comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto.** Rio de Janeiro: Forense, 1988.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário.** 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CRETELLA JR., José. **O Estado e a obrigação de indenizar.** São Paulo: Saraiva, 1980.

_____. **Tratado de Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Forense, 1970.

_____. **Desvio de Poder.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DADICO, Cláudia Maria; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Medidas assecuratórias do crédito tributário: cautelar fiscal, indisponibilidade de bens e BACEN-JUD.** Porto Alegre: TRF4, 2006.

D'AMATI, Nicola. **Teoria e critica del diritto tributario. Istituzioni, dottrina, norme.** Padova: CEDAM, 2012

_____. **L'insegnamento del diritto tributario.** UCKMAR, Victor (coord). In: L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno: I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria". Genova 2-3 Luglio, 1999. Padova: CEDAM, 2000.

_____. **La formazione del Diritto Tributario in Italia. Profili istituzionali.** In: Diritto e Pratica Tributaria, fasc.2, pt.1, pp.177-218, 2002.

_____. **L'evoluzione del sistema tributario italiano.** Milano: Giuffrè, 2012.

DANTAS, San Tiago. **Programa de Direito Civil – Parte Geral.** 4ª tir., Ed. Rio, 1983.

D'ANTONIO, Simona. **Teoria e prassi nella tutela risarcitoria dell'interesse legittimo.** Napoli: Editoriale Scientifica, 2003.

DARCY, Gilles; PAILLET, Michel. Le responsabilité administrative. In: AUBY, Jean-Marie (Org.) **Droit public.** Paris: Economica, 1985

DEL FEDERICO, Lorenzo. **Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente.** In: Giustizia Tributaria, fasc.3, pp.17, 2007.

DEL GIUDICE, Federico. **Diritto Pubblico Comparato.** 3.ed. Napoli: Edizione Giuridiche Simone, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade das decisões judiciais e suas consequências. In: PIRES, Adilson Rodrigues.; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006

_____. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TORRES, Heleno Taveira. (Coord.) **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Diritto tributário, diritto penal e tipo.** São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989.

DIAS, José Aguiar. **Da responsabilidade civil.** 3ed.Rio de Janeiro: Revista Forense, 1954.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Diritto Administrativo.** 26.ed.São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Responsabilidade Civil do Estado. In: **Responsabilidade Civil contemporânea: em homenagem a Silvio de Salvo Venosa.** São Paulo: Atlas, 2011.

DI SEMINARA, Giorgio. **Risarcimento del danno da ipoteca esattoriale illegittima.** In: Rivista Lex 24: Guida ai Controlli Fiscali, fasc.n.2, pp.36, 2014.

EINAUDI, Luigi. **Benvenuto Griziotti: scritti di Luigi Einaudi, Ezio Vanoni, Plinio Fraccaro, Rodolfo de Nova, Antonio Pesenti, Francesco Forte: con la bibliografia completa dei suoi scritti e delle recensioni sulle opere scientifiche.** Milano: Giuffrè, 1957.

_____. **Principi di scienza delle finanze.** 4.ed. Torino: Einaudi, 1949.

FAGUNDES, Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário.** 5.ed., Forense, 1979.

FALSITTA, Gaspare. **Corso istituzionale di diritto tributario.** 5.ed. rivista. Padova: CEDAM, 2014.

_____. **Il principio di capacità contributiva: nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana: schermaglie su scuole e maestri del passato.** Milano: Giuffrè, 2014.

_____. **Storia verifica in base ai lavori preparatori della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione.** In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.2, pt.1, pp.97-131, 2009.

_____. **Il contributo di “Diritto e pratica tributaria” alla promozione e al progresso dello studio del diritto tributario.** In: Rivista di Diritto Tributario, fasc. 2, pt. 1, 2007.

_____. **Cenni storici sulla nascita e lo sviluppo degli insegnamenti di Diritto Finanziario e Tributario in Italia: dal connubio con la Scienza delle Finanze all’acquisizione della piena autonomia.** In: Bolletino Tributario d’informazioni, fasc.2, pp.101-102, 2006.

_____. **Saggio dialettico sullo svolgimento della ricerca e sull’insegnamento del diritto tributario in Italia.** In: Rivista di Diritto Tributario, fasc. 12, pt.1, pp.1281-1348, 2005.

_____. **La sistemazione del diritto finanziario nella coeva opera di O. Ranelletti e di A. D. Giannini e la data di nascita della “scuola” finanziaria napoletana.** In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.7-8, pt.1, pp.889-906, 2004.

_____. **Vicende, problemi e prospettive delle codificazioni tributarie in Italia.** In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.3, pt.1, pp.195-226, 2002.

_____. **Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia.** In: Rassegna Tributaria. fasc.2, pp 353-374, 2000.

FALSITTA, Gaspare; FANTOZZI, Augusto; MARONGIU, Gianni; MOSCHETTI, Francesco. **Commentario breve alle leggi tributarie**. Tomo I. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente. Padova: CEDAM, 2011.

FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributario**. 4.ed. Torino: UTET Giuridica, 2012.

_____. **Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria**. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.1, 2004.

FEDELE, Andrea. **Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione**. Relazione al Convegno "L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva. Roma. 11 giugno 2012. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.11, pt.1, pp.1035-1047, 2013.

_____. **Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario**. Torino: Giappichelli, 2005.

_____. **I principi costituzionali e l'accertamento tributario**. In: Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, I, 1992.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRARA, Franco Batistoni. **I tributi ambientali nell'ordinamento italiano**. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.12, 2008.

_____. **La giurisdizione del giudice tributario**. Relazione al convegno organizzato nell'ambito dei "Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria" sul tema: "La nuova disciplina del processo tributario". Università Bocconi, Milano, 14 giugno 1996. In: Diritto e pratica tributaria, fasc.2, pt.1, pp.253-258, 1997.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Comentários à Constituição brasileira: artigos 46 a 129**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1977, vol.2.

FICARI, Valerio. **Aututela e riesame nell'accertamento del tributo**. Giuffrè, Milano 1999.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

- FLUMIGNAN, Silvano José Gomes. **Dano evento e dano consequência**. 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo.
- FLUSSER, Vilém. **A escrita**. São Paulo, Annablume, 2010.
- FORMENTIN, Marco. **Doverosità dell'autotutela e tutela risarcitoria – nota a Cass. n.6283/2012**. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc. 4, pt.2, pp.235-272, 2013.
- FRADERA, Vera Maria Jacob de (Org.). **O Direito Privado na Visão de Clóvis do Couto e Silva** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.
- FRANZONI, Massimo. **Il danno risarcibile**. 2.ed. Milano: Giuffrè, 2010
- _____. **Trattato di responsabilità civile: Illecito**. Milano: Giuffrè Editore, 2004.
- FREITAS, Juarez. **Discricionarietà Amministrativa e o Direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- GAFFURI, Gianfranco. **Diritto Tributario: parte generale e parte speciale**. 5.ed. Padova: CEDAM, 2006.
- _____. **Lezioni di Diritto Tributario: parte generale e compendio della parte speciale**. 4.ed. Padova: CEDAM, 2002.
- GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária – Fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.
- GAMBARO, Antonio. **La sentenza n. 500 ed il diritto civile dello Stato**. In: Rivista di Diritto Civile. fasc. 3, pt.1, pp.355-389, 2000.
- GARGANO, Giacomo. **Responsabilità dell'Amministrazione Pubblica**. Catania: Libreria editrice Torre, 2014.
- GAROFOLI, Pietro; LIBERATI, Alessio. **La responsabilità della pubblica amministrazione e dei suoi dipendenti**. Milano: Giuffrè, 2005.
- GAROFOLI, Roberto; RACCA, Gabriella; PALMA, Michele de. **Responsabilità della Pubblica Amministrazione e risarcimento del danno innanzi al giudice amministrativo**. Milano: Giuffrè, 2003.
- GARRI, Francesco; GARRI, Guglielmo. **La responsabilità civile della pubblica amministrazione**. Torino: UTET, 2006.
- GAZZONI, Francesco. **Manuale di Diritto Privato**. 17. ed. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2015.
- GIANGASPARE, Toma. **La discrizionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario**. Padova: CEDAM, 2012.
- GIANNINI, Achille Donato. **Istituzioni di diritto tributario**. Milano: Giuffrè, 1974.

_____. **I concetti fondamentali del diritto tributario.** Torino: UTET, 1056.

GIOÈ, Chiara. **Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria.** Padova: CEDAM, 2009.

GIOVANNINI, Alessandro. **I principi certificati di Diritto Tributario.** Roma: Nel Diritto Editore, 2015.

_____. **Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei “beni della vita”.** Relazione al convegno “Discussioni sull'oggetto del processo tributario”. Teramo, 16 ottobre 2014. In: *Rassegna Tributaria*, fasc.1, pp.59-97, 2015.

_____. **Processo tributario e risarcimento del danno (sulla ‘pienezza’ ed ‘esclusività’ della giurisdizione speciale).** In *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc.2, pt.1, pp.200-223, 1999.

GOBBI, Cristiano. **Accertamento tributario illegittimo e diritto al risarcimento del danno.** Milano: Giuffrè Editore, 2013.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil.** Rio de Janeiro: Forense, 1965.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro.** 7^a.ed. São Paulo: Saraiva, v.1 2009.

GOSSON, Alberto. **Cláusulas gerais no novo Código Civil.** São Paulo: Saraiva, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **Direito posto e Direito presuposto.** São Paulo: Editora Malheiros, 2 ed., 1998.

GRECO, Marco Aurelio. *Notas sobre o princípio da moralidade.* In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa.** Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal – Parte Geral.** 11.ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Diritto finanziario, scienza delle finanze, ecc.** In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1939.

GUASTINI, Riccardo. **Teoria e Dogmatica delle Fonti.** Milano: Giuffrè, 1998.

GUIMARÃES, Vasco Branco. **A responsabilidade civil da administração fiscal: emergente da obrigação de imposto.** Belo Horizonte: Fórum de Direito Tributário, 2007.

HÄRBERLE, Peter. **Estado constitucional cooperativo.** Trad. Marcos Augusto Maliska e Elisete Antoniuk. Rio de Janeiro: Revonar, 2007.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. Responsabilidade pressuposta. Evolução de fundamentos e de paradigmas da responsabilidade civil na contemporaneidade. In: **Revista Autônoma de Direito Privado**. V.1, 2007.

_____. **Responsabilidade Pressuposta**. 1.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes; SIMÃO, José Fernando (Org.). **Ensaio sobre a responsabilidade civil na pós-modernidade**. 1.ed. Porto Alegre: Magister, 2009.

HORVATH, Estevão. **Não confisco e limites à tributação**. São Paulo: Malheiros, 2014.

JANCZESKY, Célio Armando. Dano moral pela exigência indevida de tributo. In: **Revista Dialética de Direito Tributário n.º 52**, São Paulo: Dialética, jul-ago 2001.

JOSSERAND, Louis. Evolução da responsabilidade civil. Trad. Raul Lima. In: **Revista Forense**, 1986.

JURINSKI, James John. **Tax reform**. California: ABC-CLIO, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

_____. **Teoria Geral das Normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986

LANNI, Sabrina. **Dez anos: contributi per il primo decennio del nuovo Codice civile brasiliano**. Napoli: Edizioni scientifiche italiane, 2014.

LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico, scientifico e legislativo, italiano fuori dall'Europa**. Napoli: Edizioni scientifiche italiane, 2013.

LEMOS, Patricia Iglecias Faga. **A responsabilidade pós-consumo**. Tese de livre docência – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2011.

_____. **Responsabilidade civil do proprietário diante do bem sócio ambiental**. Tese de doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2007.

_____. **A responsabilidade civil por dano ao meio ambiente**. Tese de mestrado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2002.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Globalização, regionalização e soberania**. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2004.

LIBERATI, Alessi. **La responsabilità della pubblica amministrazione ed il risarcimento del danno**. Padova: CEDAM, 2009.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. 2.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957.

- LOPEZ, Teresa Ancona. Dano existencial. In: **Revista de Direito Privado**, v.57, 2014.
- _____. Dignidade e Dano Existencial. In: **Revista brasileira de filosofia**, v.236, 2011.
- _____. Responsabilidade civil na sociedade de risco. In: **Revista da Faculdade de Direito (USP)**, v.105, 2010.
- _____. Exercício de direito e suas limitações: abuso do direito. In: **Revista dos Tribunais**. v.885, 2009.
- _____. Principais linhas da Responsabilidade Civil no Direito Brasileiro Contemporâneo. In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v.101. 2006.
- _____. **O Dano Estético: responsabilidade civil**. 3.ed. revista, ampliada e atualizada com o Código Civil de 2002. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.
- LOTUFO, Renan. **Curso avançado de direito civil: parte geral**. v. 1. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.
- LOUSSOUARN, M.Ivon. la buona Fe. In: CORDOBA, Marcos M. (org.) **Tratado de la buena fe en el derecho**. Vol II. Buenos Aires. La Ley, 2004.
- LULY Giorgio. **La risarcibilità del danno da parte dell'Amministrazione finanziaria**. In: Diritto e Pratica Tributaria, fasc.4, pp.749-754, 2006.
- LUVIZOTTO, Juliana Cristina. **Responsabilidade civil do Estado Legislador: atos legislativos inconstitucionais e constitucionais**. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- MACHADO NETO, A. L. **Teoria geral do direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1966.
- MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade no Direito Tributário. In: **Responsabilidade Civil Contemporânea em homenagem a Silvio de Salvo Venosa**. São Paulo: Atlas: 2011.
- _____. Sanções Políticas no Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 30. São Paulo: Dialética, mar. 1998.
- MAJO, Adolfo di. **Discorso generale sulla responsabilità civile**. In: Coord: ZOPPINI, Andrea. La responsabilità civile e il danno. Milano: Giuffrè, 2009.
- MARCHESELLI, Alberto. **Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi della applicazione di un principio generale**. In: GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, fasc.1, pp.34-41, 2012.
- MARCHI, Eduardo C. Silveira. **Guia de metodologia jurídica**. Teses, monografias e artigos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8.ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MARONGIU, Gianni. **Lo Statuto dei Diritto del contribuente**. 2.ed. Torino: Giappichelli, 2010.

MARQUES, Frederico. **Tratado de Direito Penal**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1955, v.2.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MASSA, Augusto. **Il ruolo degli amministratori degli enti locali**. In: Il Danno risarcibile per lesione di interessi legittimi. A cura di Giovanni Di Giandomenico. Università degli Studi del Molise. Edizioni Scientifiche Italiane, 2004.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 13.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 39.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELIS, Giuseppe. **Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni**. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.5, 2008.

MERUSI, Fabio. Buona fede e diritto pubblico. In: **Principio di Bona Fede**. Milano: Giuffrè, 1985.

MICELI, Rossella. **Federalismo fiscali e principi europei: spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo**. Milano: Giuffrè, 2014.

_____. **Mancato riconoscimento dell'esenzione IVA ai chiropratici: inequivoca responsabilità dello Stato italiano per inadempimento agli obblighi europei**. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.12, 2014.

_____. **L'attività istruttoria tributaria**. In: FANTOZZI, Augusto (Coord.). Il Diritto Tributario. Parte Generale. Torino: UTET, 2012.

_____. **Il sistema sanzionatorio tributario**. In: FANTOZZI, Augusto (Coord.). Il Diritto Tributario. Parte Generale. Torino: UTET, 2012.

_____. **Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività**. Milano: Giuffrè, 2009.

_____. **Illecito comunitario dello Stato e tutela del contribuente**. In: Rassegna Tributaria, fasc.4, pp.1021-1054, 2009.

_____. **Riflessioni tra illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva.** Nota a Cass.sez. tribut. 16 giugno 2006, n.14055. In: *Rivista di Diritto Tributario*, fasc.11, pt.2, pp.782-807, 2006.

_____. **La motivazione degli atti tributari.** In: FANTOZZI, Augusto (Coord.) *Lo Statuto dei diritti del contribuente.* Giuffrè: Milano, 2005.

MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributario.** 8.ed. rivista e atualizada. Torino: UTET, 1989.

MIOTTO, Armida Bergamini. Sanção penal. In: **Enciclopédia Saraiva do Direito.** v.67. FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). São Paulo: Saraiva, 1977.

MONATERI, Pier Giuseppe; GIANTI, Davide; CINELLI, Luca Siliquini. **Danno e risarcimento.** Torino: Giappichelli, 2013.

MONATERI, Pier Giuseppe. **Le fonti delle obbligazioni: La responsabilità civile.** Torino: UTET, 2000.

MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo. Problemas de responsabilidade civil do Estado. In: FREITAS, Juarez (Coord). **Responsabilidade Civil do Estado.** São Paulo: Malheiros, 2006.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário.** 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MORAES, Maria Celina Bodin de. A caminho de um direito civil constitucional. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial.** São Paulo: ano 17, jul-set. 1993.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo.** 15 ed. Rio de Janeiro: Gen/Forense, 2009.

MORESO, José Juan; VILAJOSANO, Josep Maria. **Introducción a la teoria del derecho.** Barcelona: Marcial Pons, 2004.

MOSCHETTI, Francesco. **La capacità contributiva.** Padova: CEDAM, 1993

MOSCHETTI, Francesco (et. al) . **La capacità contributiva.** Padova: CEDAM, 1993.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Imunidade dos livros eletrônicos e a extensão do art. 150, VI, D, da constituição federal. In: Piscitelli, Tathiane (Coord.). **O direito tributário na prática dos tribunais superiores e o Código Tributário Nacional em debate.** São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **O direito tributário e o mercado financeiro e de capitais.** São Paulo: Dialética, 2010.

_____. **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais.** Dialética, São Paulo, 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no Direito Tributário.** 2.ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Revogação em Matéria Tributária.** São Paulo: Noeses, 2005.

NATOLI, Luigi Ferlazzo. **La scuola finanziaria napoletana e la genesi del diritto finanziario.** In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.9, pt.1, pp.951-958.

NERY, Rosa Maria de Andrade. **Noções preliminares de direito civil.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

NERY, Rosa Maria de Andrade; DONNINI, Rogério. **Responsabilidade Civil: estudos em homenagem ao professor Rui Geraldo Camargo Viana.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

NEVES, Murilo Sechieri Costa. **Responsabilidade civil e o dano injusto.** 2004. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica.

NIGRO, Mario. **Ma che cos'è questo interesse legittimo?** Introdizione alla Tavola rotonda su questo argomento tenutasi nella Facoltà di Giurisprudenza dell'Università "La Sapienza" di Roma, Roma, 16 marzo 1987. In: Il foro amministrativo, fas.1-2, pp.317-331, 1988.

_____. **Giustizia amministrativa.** Bologna: Il Mulino, 1983.

_____. **La responsabilità per lesione di interessi legittimi.** In: Il foro amministrativo, fasc.9-10, pt.1, pp.1671-1719, 1982.

_____. **La riforma del processo amministrativo.** Milano: Giuffrè, 1980.

NIVARRA, Luca; RICCIUTO, Vincenzo; SCOGNAMIGLIO, Cláudio. **Diritto privato.** 3.ed. Torino: G.Giappichelli, 2015.

NOGUEIRA, Marcos da Fonseca. **O princípio da moralidade na Administração Tributária.** 2010. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Curso de direito tributário.** 5 ed., Saraiva, 1988.

_____. **Teoria do lançamento tributário.** Resenha tributária, 1973.

_____. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

_____. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, v. 38, São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 61-85, 1980.

_____. Fato gerador e integração por analogia. **Direito Tributário Atual**. n. 3. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1983. p. 505-11.

_____. Aspectos da evolução do Direito Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 47, São Paulo, Dialética, 1999. p. 119-28.

NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. A proteção da Boa-fé no Direito Administrativo. In: **Revista dos Tribunais**, n.688, 1993.

_____. **Ato Administrativo**. 6.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Dívida Ativa da Fazenda Pública. In: **RT Informa**. 261:5.

ORREI, Chiara. **La tutela risarcitoria dell'interesse legittimo**. Napoli: Editoriale Scientifica, 2002.

PACE, Annalisa. **Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali**. Torino: Giappichelli editore, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

PEGORANO, Lucio; RINELLA, Angelo. **Le fonti nel Diritto Comparato**. Torino: Giappichelli Editore, 2000.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária: aspectos gerais e particularidades nos atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. 2009. Tese (Doutorado); Pontifícia Universidade Católica, 2009.

_____. **Competência Administrativa na aplicação do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Responsabilidade Civil**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. **Instituições de direito civil**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 1.

PERFETTI, Luca. **Manuale di diritto amministrativo**. Padova: CEDAM, 2007.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **Evoluzione storica del principio della capacità contributiva in Brasile: l'influenza del Diritto italiano**. In: *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, fasc.12, 2015.

PETIT, Eugène. **Tratado elementar de Direito Romano**. Trad. Jorge Luís Custódio Porto. Campinas: Russel, 2003.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PUGLIESE, Mario. **Istituzioni di diritto finanziario – Diritto tributario**. Padova: CEDAM, 1937.

PÜSCHEL, Flávia Portella. **Funções e princípios justificadores da responsabilidade civil e o art. 927, § único do Código Civil**. In: Revista Direito GV, v. 1, n.1 Maio 2005, São Paulo.

PÜSCHEL, Flávia Portella; MACHADO, Marta Rodriguez de Assis. **Teoria da responsabilidade no Estado Democrático de Direito**. Textos de Klaus Günter. Série Direito em Debates (Direito GV). São Paulo: Saraiva, 2009.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso**. Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2013.

RACIOPPI, Francesco e BRUNELLI, Inazio. **Commento allo Statuto del Regno**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1909.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário**. RDTAPET n.13, mar./07.

RANELLETTI, Oreste. **Principii di diritto amministrativo**. Napoli: L. Pierro, 1912.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

RESCIGNO, Pietro. **Il nuovo codice del Brasile e il sistema giuridico latinoamericano**. In: Roma e America. Diritto romano comune: rivista di Diritto dell'integrazione e unificazione del Diritto in Europa e in America Latina, 16, 2003.

ROCHA, Sílvio Luís Ferreira da. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2013.

ROMANO - TASSONE, Antonio. **Amministrazione-cittadino: un rapporto cambiato**. In: Guida al Diritto, Dossier: "Codice amministrativo: il bilancio di un anno", n. 9, 2011.

ROSSI, Paola. (et. al). **La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria: questione teoriche e pratiche**. Milano: Giuffrè, 2009.

_____. **L'autotutela della Amministrazione Pubblica con particolare riguardo a quella finanziaria**. Milano: Giuffrè, 2004.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e no Direito Tributário brasileiros**. 2008. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

RUSSO, Pasquale. **Manuale di Diritto Tributario. Parte generale**. Milano: Giuffrè, 2009.

_____. **Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile**. Relazione al convegno “La giurisdizione tributaria nell’ordinamento giurisdizionale”, Teramo, 22-23 novembre 2007. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.1, pt.1, pp.3-20, 2009.

SALVI, Cesare. **Danno**. In: Digesto delle discipline privatistiche. UTET, Torino, 1999.

_____. **Responsabilità civile**. Milano: Giuffrè, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. Lineamentos de uma Teoria. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1995.

_____. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro**. Ed. Max Limonad, 2ª edição, 2001.

SARTRE, Jean-Paulo. **O existencialismo é um humanismo**. Trad. João Batista Kreuch. Petrópolis: Vozes, 2010.

SCAFF, Fernando Campos. **A responsabilidade do empresário pelo fato do produto e do serviço, do Código Civil ao Código de Defesa do Consumidor**. São Paulo: RT.

SCALINCI, Costantino. **Lo Statuto e l’ “aureta” dei principi che incomincia a sussurrar: il contraddittorio preventivo per una tutela effettiva e un giusto procedimento partecipato**. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc. 07-08, pt.1, pp.883-922, 2014.

_____. **L’autotutela in pendenza del giudizio, il dovere di cooperare attivamente per evitarlo e la responsabilità non automática, della lite e del danno**. In: Giurisprudenza di merito, fasc.5, pp.1426-1434, 2011.

SCHEREIBER, Anderson. **Novos paradigmas da responsabilidade civil**. Da erosão dos filtros da reparação à diluição dos danos. 3 ed. São Paulo: atlas, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4.ed.São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: 2005.

SERANI, Elisa. **Ammalarsi a causa di Equitalia, lo stress derivante da un’iscrizione ipotecaria illegittima integra gli estremi del danno biologico risarcibile. Ambiti di**

risarcibilità del danno non patrimoniale nel diritto tributario. In: *Rivista Italiana di Medicina Legale (e del Diritto in campo sanitario)*, fasc.3, 2014.

SILVA, Almiro Couto e. Princípios da Legalidade na Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: **Revista de Direito Público**, n.84, 1987

SILVA, Clóvis Couto e. Princípio da boa-fé no Direito brasileiro e Português. In: FRADERA, Vera Maria Jacob de (Org.) **O Direito Privado na Visão de Clóvis do Couto e Silva**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Comentário contextual à Constituição**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Roberto de Abreu. Hermenêutica Constitucional da Responsabilidade Civil. In: **Revista da Emerj**. Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. v.6, n.23, 2003.

SIMÃO, José Fernando. Fundamentos da responsabilidade civil. In: NERY, Rosa Maria de Andrade; DONNINI, Rogério. **Responsabilidade civil: estudos em homenagem ao professor Rui Geraldo Camargo Viana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2 ed. Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1954.

_____. **Estudos de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 1950.

SOUTO MAIOR BORGES, José. **Obrigação tributária, uma introdução metodológica**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Isenções Tributárias**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Lançamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

STANZIONE, Pasquale. **Manuale di Diritto Privato**. 3. ed. Torino: G.Giappichelli, 2013.

STANZIONE, Gabriella Autorino. **Comparazione e Diritto Civile: saggi**. Napoli: Edizioni scientifiche italiane, 1987.

STEVE, Sergio. **Lezioni di scienza delle finanze**. 7.ed. Padova: CEDAM, 1976.

_____. **Finanza Pubblica**. In: *Dizionario di Economia Politica*, a cura di C. Napoleoni, Milano: Giuffrè, 1956.

STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade Civil: Doutrina e Jurisprudência**. 8.ed., rev. atual. e ampl. com comentários ao Código Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

SZTAJN, Raquel. **Teoria jurídica da empresa: atividade empresária e mercados**. São Paulo: Atlas, 2004.

TACK, Carlo. **La responsabilità extracontrattuale della P.A.** In: CASSANO, Giuseppe; GIURDANELLA, Carmelo. *La responsabilità della Pubblica Amministrazione*. Padova: CEDAM, 2007.

TESAURO, Francesco. **Compendio di Diritto Tributario**. 4.ed. Torino: UTET giuridica, 2013.

_____. **Tema de responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria e dei suoi funzionari**. In: Bolletino tributário d'informazione, 1984.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Comentários ao novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, t.2, v.III.

TRABUCCHI, Alberto. **Istituzioni di Diritto Civile**. 47 ed.. A cura di Giuseppe Trabucchi. Padova: CEDAM, 2015.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de Direito Penal: de acordo com a Lei n.7.209, de 11/7/1984 e com a Constituição Federal de 1988**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TOMASZEWSKY, Adauto de Almeida. **Separação, Violência e Danos Morais**. São Paulo: Paulistanajur, 2004.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Prova e aplicação no Direito Tributário*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **A Prova no Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

TORRENTE, Andrea; SCHLESINGER, Piero. **Manuale di Diritto Privato**. 22. ed. Milano: Giuffrè, 2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. **Direito Tributário Internacional: Planejamento e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário Brasileiro*. In: SCHOUERI, Luís E. (Coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003a. p. 1147-67.

_____. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da proteção da confiança do contribuinte*. In: **Revista Fórum de Direito Tributário**, n.6, 2003.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. As influências italianas no Direito Tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário**, v. 84, São Paulo, Malheiros, p. 70-82, 2002.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, v. III: os direitos humanos e a tributação, imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. (Coords.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-96.

_____. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000a.

_____. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 59, São Paulo, Dialética, p. 95-112, 2000b.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Responsabilidade do Estado por dano tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

TRUJILLO, Élcio. **Responsabilidade do Estado por ato ilícito**. São Paulo: LED Editora de Direito, 1996.

VANONI, Ezio. **Elementi di Diritto Tributari, altri saggi di Diritto Finanziario**. Milano: Giuffrè, 1962.

_____. **Natura e interpretazione delle leggi tributarie**. Padova: CEDAM, 1961.

_____. **L'unità del Diritto ed il valore per il Diritto Tributario degli istituti giuridici di altri campi**. Padova: CEDAM, 1941.

_____. **Il problema della codificazione tributaria**. Padova: CEDAM, 1938.

_____. **L'esperienza della codificazione tributaria in Germania**. In: Rivista Internazionale di Scienze Sociali. Milano: Società editrice Vita e Pensiero, fasc. 5, 1937.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil**. 13ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Código Civil interpretado**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. **Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977

_____. **Causalidade e relação no Direito**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

VILLANI, Maurizio. **L'autotutela nel contenzioso tributario**. Santarcangelo di Romagna: Maggioli, 2013.

VILLEY, Michel. **A formação do pensamento jurídico moderno**. Trad. Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

VIOLA, Luigi. **Il danno non patrimoniale nel diritto tributario**. In: Rivista On Line, Scuola superiore dell'economia e delle finanze, anno II, n. 2/2006. Disponível em: <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site672c.html?page=20040930082505632&edition=2010-02-01>. Último acesso em 30 de dezembro de 2015.

_____. **La responsabilità civile ed il danno**. Matélica: Halley editrice, 2007.

VIOLANTE, Andrea. **La responsabilità civile della pubblica amministrazione da atti e comportamenti illegittimi**. In: Quaderni della Rassegna di diritto civile diretta da Pietro Perlingieri. Napoli: Edizione Scientifiche italiane, 2003.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. Resenha tributária, 1977.

_____. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

WALD, Arnaldo. **Curso de Direito Civil brasileiro: introdução e parte geral**. 9.ed. revista, ampliada e atualizada, com a colaboração de Álvaro Villaça Azevedo e Rogério Ferraz Donnini. São Paulo: Saraiva, 2002.

ZANOBINI, Guido. **Corso di Diritto Amministrativo**. 8.ed. Milano: Giuffrè, 1958,

ZANOTTI, Nicolò. **Buona fede e autotutela: la risarcibilità del comportamento provocato dal comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria**. In: Rivista di Diritto Tributario, fasc.4, p. 435-466, 2012.

ZENATI, Silvia. **Sulla giurisdizione in materia di risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria**. In: GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, fasc.1, pp.13-16, 2000.

APÊNDICE A – PESQUISA SOBRE A RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR DANO TRIBUTÁRIO NA ITÁLIA

1 RESPONSABILIDADE CIVIL NO DIREITO ITALIANO.....	300
1.1 Definição do conceito de responsabilidade.....	301
1.2 Responsabilidade contratual e extracontratual.....	303
2 ESTRUTURA DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO.....	308
2.1 Conduta ilícita.....	310
2.1.1 Ato ilegítimo como causa do dano injusto.....	313
2.1.1.1 <i>Provvedimento amministrativo</i>	313
2.1.1.2 Patologia do <i>provvedimento amministrativo</i>	315
2.1.1.2.1 Ato nulo.....	317
2.1.1.2.2 Ato anulável.....	318
2.1.1.3 Notificação e motivação do ato tributário.....	321
2.1.2 Ilícitude: antijuridicidade, culpa <i>lato sensu</i> e dano injusto.....	326
2.1.3 Ilícitude (não mera ilegitimidade) do comportamento da Administração Tributária como fonte de ressarcimento de danos.....	328
2.1.3.1 Atipicidade da conduta ilícita.....	331
2.1.4 Conduta ilícita no exercício da função fiscal.....	332
2.2 Culpa <i>lato sensu</i> do Estado como aparato administrativo.....	339
2.2.1 A violação do princípio <i>neminem laedere</i> e a culpa do Estado.....	339
2.2.2 A relevância dos acórdãos n.500/99 e n.722/99 da Corte de Cassação para a responsabilidade do Estado em matéria fiscal.....	342
2.2.3 Culpa do aparato administrativo e não do agente público.....	345
2.2.4 Prova da culpa.....	347
2.3 Dano.....	348
2.3.1 Danos patrimoniais e não patrimoniais.....	353
2.3.1.1 Danos não patrimoniais.....	355
2.3.1.1.1 Danos não patrimoniais como consequência de conduta criminosa (art.185 do CP).....	358
2.3.1.1.2 Danos não patrimoniais como consequência de violação de direitos fundamentais.....	360
2.3.1.1.3 Danos não patrimoniais em âmbito tributário.....	364
2.4 Nexos de causalidade.....	368

3 PERCURSO EVOLUTIVO DA RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR DANO TRIBUTÁRIO NA ITÁLIA.....	371
3.1 A relevância do D.lgs.80/98 para o reconhecimento do dever do Estado de ressarcir danos em matéria tributária.....	371
4 DECISÕES PROFERIDAS PELO PODER JUDICIÁRIO SOBRE A RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR DANO TRIBUTÁRIO.....	384
4.1 Cassação Civil, Seções Unidas, n.722, de 15 de outubro de 1999.....	384
4.2 Cassação Civil, Seção III, n.1191, de 27 de janeiro de 2003.....	390
4.3 Cassação Civil, n.15, de 04 de janeiro de 2007.....	392
4.4 Autotutela tributária no Direito italiano.....	394
4.4.1 Cassação Civil, Seção III, n.698, de 19 de janeiro de 2010.....	400
4.4.2 Cassação Civil, Seção III, n.5120, de 03 de março de 2011.....	401
4.4.3 Cassação Civil, Seção III, n.6283, de 20 de abril de 2012.....	404
4.5 Hipoteca e bloqueio de bens ilegítimo (<i>fermo illegittimo</i>).....	408
4.5.1 Bloqueio de veículos.....	408
4.5.1.1 Cassação Civil, n.19315, de 22 de setembro de 2011.....	410
4.5.2 Hipoteca ilegítima.....	411
4.5.2.1 Cassação Civil, Seção IV, n.9926, de 14 de maio de 2015.....	414
4.6 Dano não patrimonial.....	415
4.6.1 Cassação Civil, Seção III, n.8703, de 09 de abril de 2009.....	415
4.6.2 Cassação Civil, Seção III, n.9445, de 11 de junho de 2012.....	416
4.7 Ressarcimento de danos por lide temerária, art.96 do CPC.....	419
4.7.1 Cassação Civil, Seções Unidas, n.13899, de 3 de junho de 2013.....	422

1 Responsabilidade civil no Direito italiano

Em sociedades tecnologicamente avançadas, a prática de danos se multiplica de forma incontrolável. Por isso, com o propósito de ampliar as possibilidades de ressarcimento, o legislador italiano adotou como técnica a disciplina da responsabilidade civil com base em uma cláusula geral que viabiliza a sua combinação em vários modos para dar vida a hipóteses diversas como consequência da sua capacidade de autorregeneração.¹

Esse método evita o risco de defasagem da norma dada a maior velocidade com que a realidade se modifica em detrimento da lei, deixando de limitar a aplicação do instituto aos casos expressamente reconhecidos pelo legislador em um específico momento histórico que considera as necessidades e o contexto vivenciados pela sociedade da época na qual a lei foi elaborada.

A escolha por disciplinar a responsabilidade civil por meio de uma cláusula geral foi efetuada em diversos países, não somente na Itália. Até hoje, é considerada vitoriosa, já que uma norma jurídica elaborada em tal formato traz inúmeras vantagens, principalmente por permitir: i) o ressarcimento de novas situações de dano, com base numa jurisprudência evolutiva, tal como se deu com o dano tributário, respeitando a atualidade e o contexto social específico de cada época; e, ii) o exercício de diversas funções num sistema jurídico, tais como: interpretativa, integrativa, propositiva, etc.²

¹ La storia della responsabilità civile della P.A. non è riconducibile unicamente ad una fase di tendenziale, progressiva equiparazione della stessa con gli altri attori dell'ordinamento: è un segno dei tempi, riflesso dei mutamenti culturali e delle dinamiche civili che hanno connotato la vita del Paese negli ultimi decenni, tanto da rivelarsi una significativa espressione della svolta socio-politica gradualmente intercorsa nel rapporto tra Stato e cittadino. È indubbio che la rapida e profonda trasformazione che recentemente ha attraversato la P.A. sia legata ad un costante processo di erosione dell'immunità e della posizione di privilegio che storicamente sono state riconosciute all'azione dei poteri pubblici. CORRADINO, Michele. **La responsabilità della Pubblica Amministrazione**. Torino: Giappichelli Editore, 2011, p.1.

² Se, infatti, la responsabilità aquiliana è ampiamente interessata dall'evoluzione socio-economica e risponde spesso ad un disegno di "ingegneria" sociale, l'opzione per un sistema fondato sull'atipicità assicura all'istituto in oggetto una perenne capacità di autorregenerazione, sottraendolo al rischio, sempre in agguato nei settori di incrocio tra *Law and Society*, di precoce invecchiamento a causa della maggiore velocità con la quale la realtà corre rispetto al dettato normativo. È conferma di ciò la buona prova che l'art. 2043 CC ha dato rispetto al nuove situazioni dannose, che hanno visto accordare tutela alla vittima proprio grazie all'applicazione giurisprudenziale evolutiva della suddetta *lex generalis*. Ciò, tuttavia, non elimina la prerogativa del legislatore di intervenire direttamente per fissare un regime speciale dell'illecito per determinare materie considerate strategiche o peculiari. Negli anni, infatti, non sono mancati interventi legislativi in tal senso, come confermano, a titolo esemplificativo, l'art. 18, legge n.349 del 1986, istitutiva del Ministero per l'Ambiente, che ha dettato una disciplina specifica per la responsabilità per danno ambientale, o l'art. 18, legge n. 675 del 1996, sulla *privacy* (ora art. 15, d.lgs. n. 196, del 2003), che del pari ha stabilito il particolare statuto del risarcimento dei danni da trattamento illecito dei dati personali. Né va trascurato, infine, che, a fronte della natura di "clausole generale" dell'art. 2043 CC, ha avuto modo di esercitarsi la funzione, ora interpretativa, ora integrativa, ora propositiva, della dottrina, in poche altre materie attive come nell'ambito della responsabilità civile. In sostanza, la scelta per un sistema di illecito civile atipico è sin qui risultata vincente, estattamente come,

Ademais, por meio da jurisprudência, foram elaborados princípios e diretrizes para suprir lacunas existentes, o que possibilitou a solução de novos problemas desse setor que representa o maior percentual de processos ajuizados perante o Poder Judiciário.³

Na Itália, afirma-se que o instituto da responsabilidade civil representa o coração do Código Civil, vigente desde 1942; e, de maneira geral, do Estado de Direito. Regra geral, resulta da exigência de organizar a sociedade com normas jurídicas que justificam a criação de direitos, obrigações, faculdades, a fim de garantir o desenvolvimento e a conservação do grupo, salvaguardando a sua sobrevivência.

Existe desde os primórdios de qualquer cultura na consciência coletiva e no interior de cada indivíduo, pois se trata de um valor inerente à experiência do ser humano no mundo, na sua convivência com outros indivíduos; e, na sua atuação com a comunidade em todo seu complexo.

Especificamente no que se refere às atividades públicas, a responsabilidade civil aplicada ao Estado: i) reequilibra a relação existente entre autoridade e liberdade; ii) consente a reintegração do direito violado pelo mau exercício da atividade e do Poder Público; iii) garante a tutela dos direitos dos indivíduos; e, iv) incentiva o desenvolvimento da função pública de forma adequada.⁴

1.1 Definição do conceito de responsabilidade

A palavra responsabilidade significa em linguagem comum: “prestar contas das próprias condutas ou da conduta de outrem”; e, designa um complexo de consequências que, normalmente, resultam da ação humana.

Etimologicamente, deriva do verbo latino *respondere*, que significa responder e restituir. É composto pela sílaba *re*, que indica uma ação que se repete em sentido contrário;

all'opposto, l'ordinamento non poteva che optare, nel campo del diritto penale, per un sistema di illecito tipici predeterminati per legge. STANZIONE, Pasquale. **Manuale di Diritto Privato**. 3.ed. Torino: G.Giappichelli Editore, 2013, p. 782.

³ ALPA, Guido. **Manuale di Diritto Privato**. 9.ed. Vicenza: CEDAM, 2015, p. 632.

⁴ Or bene, l'attività amministrativa è la funzione statale che crea, in tutte le democrazie occidentali, il più diretto legame istituzionale tra Stato e società civile. È allo Stato che il cittadino richiede soluzioni rapide e risposte concrete alle difficoltà sociali ed economiche che ogni epoca storica porta con sé ed è proprio l'esercizio della funzione amministrativa che consente allo Stato, mediante i suoi organi, di intervenire in maniera immediata e diretta. Il corretto funzionamento dei meccanismi che presiedono alla funzione amministrativa costituisce, in quest'ottica, momento essenziale del rapporto di fiducia tra cittadino e Stato. E proprio nella prospettiva del miglioramento e del rafforzamento di questo legame si è tentato, negli ultimi decenni, di ricostruire secondo nuove logiche il rapporto tra cittadino e P.A. e, al contempo, di consolidare, tramite la predisposizione di strumenti di tutela sempre più adeguati e complessi, il sistema delle giustizia amministrativa. CORRADINO, Michele. **op.cit.**, p.2.

e, *spondere*, que se refere à promessa de alguma coisa ou à uma obrigação. Dessa maneira, é possível traduzi-la da seguinte forma: a obrigação de restituir alguma coisa.⁵

É relevante esclarecer que, na Itália, a expressão responsabilidade civil se refere exclusivamente à responsabilidade extracontratual. Representa o mecanismo jurídico por meio do qual o ordenamento sujeita um indivíduo às consequências do ilícito civil, caracterizando-se como um instrumento normativo destinado à reparação da injusta lesão de um interesse tutelado pelo Direito. É a espécie de responsabilidade que se aplica ao Estado, inclusive em matéria tributária.⁶

Trata-se de um instituto jurídico inspirado na norma fundamental de convivência instituída pelo Direito Romano conhecida como *alterum non laedere*, que está incluída entre as três normas de Direito descritas pelo jurista Eneo Domizio Ulpiano, quais sejam: “*iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi. Iuris praecepta sunt haec: honest vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*”.⁷

Logo, a responsabilidade civil resulta do dever geral de não prejudicar terceiros – *alterum non laedere* – imposto a todos os sujeitos que compõem a sociedade, inclusive ao Estado. Dessa forma, se no exercício das atividades administrativa, a Administração Pública, inclusive a Administração Tributária, causar dano injusto, com um comportamento culposos, o dano provocado será certamente passível de ressarcimento.⁸

Trata-se de uma consequência do princípio *favor libertatis*, segundo o qual todos os sujeitos têm liberdade de agir livremente desde que não provoque dano injusto a terceiro, tal como estabelece a norma geral *neminem laedere*, que prescreve um dever de abstenção, que pode ser bipartido em: i) não lesar deliberadamente a integridade de outrem; e, ii) adotar as precauções necessárias para não causar lesão à integridade de outrem.⁹

⁵ CARNEVALE, Aldo; SCARANO, Generoso. **Il danno alla persona: aspetti giuridici e medico-legali**. Padova: CEDAM, 2010, p.13.

⁶ Ilícito civil é a produção de um dano antijurídico na esfera de interesse de um terceiro e, particularmente, a lesão de uma situação juridicamente relevante na vida das relações jurídicas, relevante porque merecedora de tutela jurídica. STANZIONE, Pasquale. **Manuale di Diritto Privato**. 3.ed. Torino: G.Giappichelli Editore, 2013, p.773.

⁷ “A justiça consiste na constante e perpétua vontade de atribuir a cada um o seu direito. As regras de direito são as seguintes: viver honestamente, não causar dano a outrem e atribuir a cada um o que é seu”. Tradução livre da autora.

⁸ VIOLA, Luigi. **La responsabilità civile ed il danno**. Matelica: Halley editrice, 2007, p.17.

⁹ *Ibidem*, p.52.

1.2 Responsabilidade contratual e extracontratual

O Código Civil italiano estabeleceu duas espécies distintas de responsabilidade: contratual e extracontratual, as quais serão analisadas neste tópico. Contudo, a primeira será abordada apenas de forma breve, pois, como uma estratégia metodológica, foi efetuado um corte para tratar exclusivamente da responsabilidade extracontratual, já que é a espécie de responsabilidade aplicada pela jurisprudência aos casos em que o Estado produz danos em razão da prática de uma conduta ilícita, inclusive em âmbito tributário.¹⁰

A responsabilidade contratual foi regulada pelo legislador no art.1218 do CC. É a espécie de responsabilidade que deriva da conduta do sujeito que viola o direito de outrem pelo inadimplemento de uma obrigação pré-estabelecida em contrato firmado entre as partes. Isso porque o credor pode sofrer danos como consequência do inadimplemento do devedor, de modo que a legislação civil prevê o ressarcimento nesse caso.¹¹

Esse tipo de responsabilidade não pode ser aplicado às relações tributárias, visto que a imposição de tributo não implica a existência de contrato entre o Fisco e o contribuinte, mas resulta de uma obrigação *ex lege*, dirigida à obtenção de recursos financeiros de forma coativa para a satisfação das despesas públicas em prol do interesse do coletivo. Decorre da atividade *iure imperii* do Estado e possui fundamento jurídico nos princípios constitucionais de capacidade contributiva, solidariedade, igualdade e interesse fiscal.

A responsabilidade extracontratual ou aquiliana, intitulada responsabilidade por ato ilícito ou responsabilidade civil, surge todas as vezes que, fora de um vínculo obrigatório pré-estabelecido, a exemplo do contrato, for violado o preceito geral de não turbar a esfera jurídica de outrem, que se traduz no dever geral *neminem laedere*.

Foi regulada pelo direito privado italiano especificamente nos artigos 2043-2059 CC, contrapondo-se à responsabilidade penal e administrativa. Ressalte-se que também está prevista no art. 1173 do CC como uma das possíveis fontes de obrigação. Logo, se insere no setor dos direitos obrigacionais.

Dessa maneira, a principal diferença entre a responsabilidade extracontratual e a contratual é que, na primeira, entre o agente causador do dano e a vítima não existe nenhuma

¹⁰ GAROFOLI, Pietro; LIBERATI, Alessio. **La responsabilità della pubblica amministrazione e dei suoi dipendenti**. Milano: Giuffrè, 2005, p.586.

¹¹ TORRENTE, Andrea; SCHLESINGER, Piero. **Manuale di Diritto Privato**. 22.ed. Milano: Giuffrè, 2015, p.906.

relação negocial pré-estabelecida, sendo a lesão antijurídica resultado apenas de um contato social; ao passo que, no segundo, a referida relação está presente.

Noutros termos, a responsabilidade extracontratual não está fundada na violação de contrato, já que os dois sujeitos não estavam vinculados por obrigações contratuais. Está alicerçada no ato de uma das partes que, com dolo ou culpa, causar à outra um dano injusto, ou seja, ocorre quando o sujeito causa um dano injusto a alguém com quem não estabeleceu nenhum contrato prévio, por isso o conflito não pode ser resolvido pela normativa contratual.

Depois de proferido o acórdão n.500/1999, a responsabilidade extracontratual se tornou o paradigma da doutrina e da jurisprudência para o ressarcimento de danos por parte do Estado, pois, dada a previsão constitucional e infraconstitucional dos princípios jurídicos que regulam o *modus operandi* da Administração Pública no exercício de suas atividades, foi expressamente reconhecido que o Estado – e não só o particular –, também se submete à norma geral *neminem laedere* disposta no art.2043 do CC, de forma que lhe é vedado lesar a esfera jurídica de outrem.¹²

Esses princípios são, por exemplo: legalidade, imparcialidade, boa-fé, eficiência, transparência, razoabilidade, os quais demonstram a vontade do legislador de evitar que o cidadão sofra prejuízos em decorrência da atividade pública.

Noutras palavras: a previsão de tais princípios coloca em evidência a existência de uma obrigação da Administração Pública de adotar comportamentos corretos e com base na boa-fé; caso contrário, impõe-se a responsabilidade extracontratual pelos danos causados ao administrado em razão de comportamentos desconformes às referidas normas.

Constituem objeto desse modelo de responsabilidade todos os comportamentos ilícitos que a Administração Pública pratica na realização de procedimentos administrativos. Frise-se que o administrado imputa ao ente público não a falta da prática de ato que lhe seja favorável, mas a conduta incorreta e a conseqüente violação do princípio de boa-fé objetiva.

Essa reflexão se estendeu ao ressarcimento de danos que decorrem da relação tributária, principalmente devido à prevalência, por muito tempo, do princípio *favor fisci* no exercício da atividade tributária, segundo o qual, tendencialmente, se sacrificava o interesse

¹² MAJO, Adolfo di. Discorso generale sulla responsabilità civile. In: ZOPPINI, Andrea (Coord.). **La responsabilità civile e il danno**. Milano: Giuffrè, 2009, p. 4.

do particular para que prevalecesse o interesse coletivo voltado para a maximizar a receita e para salvaguardar os cofres públicos, dada a histórica sujeição do cidadão ao Estado.

Não existia um equilíbrio entre interesses fiscais e particulares, tal como se busca hoje por meio das constituições. Era algo praticamente normal ver o contribuinte suportar os prejuízos eventualmente resultantes do exercício da atividade tributária de forma ilícita.¹³

Tal visão começou a mudar ao longo das décadas, pois o poder tributário passou a ser exercido com base em normas jurídicas instituídas com a finalidade de promover um equilíbrio entre os interesses do contribuinte e da sociedade. Isso porque, reconheceu-se que o tributo afeta direitos fundamentais como liberdade e propriedade, os quais assumiram uma relevância cada vez maior no plano dos valores. Passou-se a buscar um balanceamento entre o interesse fiscal e a tutela das liberdades individuais.

Não obstante as mudanças favoráveis ao contribuinte ocorrida ao longo do tempo e, apesar de não existir na legislação tributária normas jurídicas contendo a previsão expressa da irresponsabilidade da Administração Pública no exercício da função fiscal, houve certa resistência para colocar em prática a responsabilidade do Estado por danos tributários, o que não se verificou da mesma maneira em relação à responsabilidade do Estado de forma geral.

Conforme esclarece ELIO CASSETTA, na verdade, a doutrina e a jurisprudência negligenciaram em relação ao aprofundamento das consequências civis do ilícito público em matéria tributária. Os motivos da relutância em reconhecer a responsabilidade do Estado em tal hipótese resultam, em primeiro lugar, da visão tradicional acima mencionada, de acordo com a qual a atividade de imposição tributária é expressão do *ius imperii* e do tributo como uma típica manifestação da soberania estatal, que estava relacionada ao princípio *favor fisci*, com prevalência absoluta das exigências do erário sobre as exigências privadas.¹⁴

Tal princípio também foi denominado “razões fiscais”, porque estabelecia maior eficiência e certeza na realização do lançamento e na execução do tributo, visto que eram os interesses que prevaleciam no ordenamento jurídico, mesmo que fosse necessário sacrificar o princípio de capacidade contributiva, como também os direitos de igualdade e de defesa, previstos respectivamente nos artigos 53, 2 e 24 da Constituição.

¹³ GIOÈ, Chiara. **Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria**. Padova: CEDAM, 2009, p.1.

¹⁴ CASSETTA, Elio. **La responsabilità del funzionario dell'amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente**. In: Bolletino Tributario d'Informazione, 1984, p.297.

A segunda explicação para a demora na elaboração do tema da responsabilidade do Estado em matéria tributária resulta da circunstância que a experiência jurisprudencial se desenvolveu sobretudo em relação à atividade administrativa produtora de danos a coisas ou a pessoas, porém raramente em relação a atividade administrativa constitutiva de obrigações, em relação às quais havia uma tendência a se conformar apenas com a repetição do indébito.

Ademais, não se pode desconsiderar um dado importante, apesar de sociológico, que é representado pelo estado de sujeição do cidadão em relação ao ramo da administração pública em que o poder autoritário se manifesta de forma mais incisiva, tal como ocorre em matéria fiscal. Não se pode excluir o temor do contribuinte de suportar uma represália no futuro em razão da iniciativa judicial de obter a reparação dos danos injustamente sofridos.¹⁵

De qualquer maneira, o princípio *favor fisci* deve ser considerado superado, pois não há interesse fiscal capaz de ser tutelado pela Constituição se não estiver fundamentado no princípio de capacidade contributiva disposto no art.53, que assume relevância em relação ao contribuinte, como dever à justa contribuição; e, ao erário, com o interesse a arrecadar os tributos. Frise-se que não se trata de dois interesses contrapostos, mas de um único interesse geral à justa imposição tributária.

Em relação ao ressarcimento dos danos decorrentes da relação tributária, apenas no ano de 1999, com o acórdão n.722, que as Seções Unidas da Corte de Cassação (SSUU) reconheceram o dever jurídico do Estado de ressarcir os danos suportados pelo contribuinte com fundamento na aplicação da cláusula geral de responsabilidade extracontratual prevista no art. 2043 do CC.

Por meio desse acórdão, a Suprema Corte de Cassação declarou que a atividade da Administração Tributária deve se desenvolver dentro dos limites estabelecidos não apenas pela lei, mas também pela norma primária *neminem laedere*, de modo que é consentido ao juiz ordinário apurar se eventual comportamento culposos do Fisco que, em violação à tal norma, determinou a lesão de um direito subjetivo do contribuinte.

¹⁵ TESAURO, Francesco. **In tema di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari.** In: Bolettino Tributario d'Informazione, 1984, p.323.

Isso porque, considerando os princípios de legalidade, de imparcialidade e de boa administração, estabelecidos no art. 97 da Constituição, verifica-se que a Administração Tributária se submete às consequências do art. 2043 do CC.^{16 17}

Ademais, como qualquer outra função do Estado, as atividades administrativas e tributárias possuem como limite o princípio de legalidade, conforme disposto no art.23 da Constituição italiana, de modo que a construção de uma relação de confiança entre Estado e cidadão pressupõe um sólido sistema de tutela dos direitos desse último contra os eventuais abusos do poder administrativo, a fim de efetuar um controle mais incisivo da legalidade e da eficiência da ação administrativa, sendo a responsabilidade civil do Estado um importante instrumento em tal sentido.¹⁸

A responsabilidade da Administração Pública caracteriza-se pela atipicidade do ilícito, pois o legislador não positivou todas as situações em que é possível qualificar como injusto o dano provocado em âmbito administrativo. Desse modo, o art.2043 do CC constitui cláusula geral, suscetível de aplicação em diversas *fattispecie* concretas de comportamento *contra ius*, inclusive quando praticados pelo fisco.

Os ilícitos praticados pela Administração Tributária pressupõem não apenas uma investigação em relação à legitimidade do ato, o qual, por si só, integra a conduta ilícita; mas também, a verificação da existência do elemento psicológico da culpa ou do dolo, que atribui o caráter ilícito ao ato.

A investigação da culpa da Administração Tributária requer que seja verificado: i) o nexo de causalidade entre o comportamento omissivo ou comissivo do agente público e o dano injusto sofrido pelo contribuinte; ii) a possibilidade de imputar o ato praticado pelo agente à Administração Pública, exigindo como condição preliminar a existência de relação orgânica entre a Administração e o autor material do ato; e, iii) se o ato lesivo foi dirigido a atingir uma finalidade institucional, de modo que, na ausência desse elemento, não é possível imputar à Administração Pública o ilícito praticado pelo funcionário.

¹⁶ ITÁLIA. Corte de Cassação, SSUU, acórdão n.15, de 4 de janeiro de 2007.

¹⁷ ITÁLIA. Corte de Cassação, SSUU, acórdão n.722, Pres.Antonio Iannotta, 15 de outubro de 1999.

¹⁸ Tuttavia anche l'attività amministrativa, al pari di qualunque altra funzione dello Stato, encontra un limite invalicabile in quanto costituzionalmente fondato: il rispetto del principio de legalità. Dunque, momento essenziale della costruzione del rapporto di fiducia tra cittadino e Stato è stata la predisposizione di un solido sistema di tutela delle posizioni giuridiche soggettive dei cittadini contro gli abusi del potere amministrativo, tanto che, nel tempo, il legislatore nazionale ha moltiplicato gli strumenti e i momenti di garanzia giurisdizionale a disposizione del singolo nei confronti del potere amministrativo pubblico per assicurare un controllo più incisivo sulla legalità e l'efficienza dell'azione amministrativa. CORRANDINO, Michele. *op.cit.*, p. 3.

A imputação à Administração Tributária, entendida como organização funcional e qualificada, ou aparato administrativo, do elemento psicológico do autor material do ato ilícito pode ocorrer avaliando o contraste entre o ato ilegítimo e os princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, que disciplinam a ação administrativa, previstos no art. 97 da Constituição. Tais princípios permitem aplicar ao Fisco, em sua concepção de aparato, o elemento psicológico previsto para o autor material do dano.

Na verdade, o acórdão n.722/99 não foi exatamente o primeiro a tratar do tema do ressarcimento de danos pelo Estado em razão do ilícito público em matéria fiscal, pois, em precedência, a Suprema Corte de Cassação havia condenado a Administração Tributária a ressarcir os danos sofridos pelo contribuinte por meio de acórdão n.1082, de 5 de fevereiro de 1997, contudo, com fundamento no art.96 do CPC italiano, que regula o ressarcimento de danos por lide temerária, ou seja, não por fato ilícito, conforme prevê o art. 2043 do CC.

Nesse julgamento, foi decidido que o Estado não pode agir em juízo contrariando qualquer lógica e razoabilidade, isto é, sustentando, por vezes, o insustentável somente para justificar a legitimidade da cobrança do tributo. Se com um comportamento dessa espécie o Estado produzir danos ao contribuinte, tais danos deverão necessariamente ser ressarcidos.¹⁹

Essas decisões representaram uma verdadeira revolução no âmbito específico do processo tributário; e, de modo geral, nas relações entre o cidadão e a Administração Pública. Atualmente, é possível considerar consolidada a orientação favorável da jurisprudência que admite a responsabilidade do Estado por dano tributário.

2 A estrutura do ilícito tributário segundo a cláusula geral do art.2043 do CC

Passa-se a analisar a origem e os elementos essenciais dispostos na cláusula geral do art.2043 do CC, o qual estabelece: “qualquer fato doloso ou culposo que causar a outrem um dano injusto obriga aquele que praticou o fato a ressarcir o dano”. De acordo com o texto original: “qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri um danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno”.²⁰

Tal dispositivo é considerado cláusula geral da responsabilidade extracontratual – também denominada aquiliana por ser originária da *Lex aquilia de damno*. Aplica-se todas

¹⁹ ZENATI, Silvia. Sulla giurisdizione in materia di risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria. In: **GT Rivista di giurisprudenza tributaria**, fasc.1, 2000, p.13.

²⁰ Tradução livre da autora.

as vezes que, fora de um vínculo obrigatório pré-estabelecido, houver a violação do preceito geral de não turbar a esfera jurídica de outrem, o qual se traduz no dever geral determinado pelo princípio fundamental *neminem laedere*.

Seu percurso histórico passa pelos arts.1382 e 1383 do Código de Napoleão, pelo art. 1151 e seguintes do Código Civil italiano de 1865, sendo reformulada pelo art.2043 do atual Código Civil italiano de 1942, o qual permanece vigente ainda hoje.

Da leitura do art. 2043 do CC deduz-se que o ressarcimento de danos pressupõe a presença dos seguintes elementos: i) fato ilícito; ii) dolo ou culpa; iii) nexó de causalidade e iv) dano injusto, os quais serão analisados ao longo deste capítulo.²¹

Conforme pode ser constatado, nem toda atividade ilícita constitui fato gerador de responsabilidade civil, visto que o elemento constitutivo previsto na cláusula geral não se resume em agir ilicitamente (*contra ius: iniuria*), mas agir causando um dano a outrem, pois a preocupação do ordenamento é justamente ressarcir o dano. Além disso, não basta qualquer dano, já que o ordenamento impõe que o dano seja qualificado como injusto.

A partir do levantamento jurisprudencial efetuado, constata-se que, em diversas ações judiciais, por meio dos quais o contribuinte pleiteava o ressarcimento de dano em face do Estado em razão da conduta ilícita do Fisco, o pedido foi julgado improcedente devido à falta de prova do dano sofrido; já que, em algumas hipóteses, não é possível aplicar o critério da presunção.

Mesmo que seja efetuada a prova da conduta ilícita da Administração Tributária, se o contribuinte não demonstrar que sofreu um dano como consequência de tal conduta, não há como imputar a responsabilidade ao Estado. Logo, em primeiro lugar, é necessário apurar se existe dano; e, em segundo, se é possível qualificá-lo como injusto.

Nesse sentido, ao enfrentar o tema do reconhecimento, em concreto, da tutela de ressarcimento de danos pelo Estado em matéria fiscal, a Suprema Corte de Cassação afirmou que o raciocínio do juiz deve observar a seguinte sequência: i) verificar se existe um evento danoso, ii) se esse dano pode ser qualificado como injusto em relação à sua incidência sobre um interesse relevante para o ordenamento jurídico; iii) examinar com base no aspecto causal se o evento danoso decorre duma conduta positiva ou negativa praticada pela Administração

²¹ MONATERI, Pier Giuseppe; GIANTI, Davide; CINELLI, Luca Siliquini. **Danno e risarcimento**. Torino: G. Giappichelli, 2013, p. 2.

Pública; e, iv) por fim, se o evento danoso pode ser imputado a título de dolo ou culpa à administração.²²

2.1 Conduta ilícita

Ao redigir o art.2043 do CC, o legislador utilizou a palavra fato em vez de ato – “qualquer fato doloso ou culposo que causar a outrem um dano injusto” – para indicar tudo aquilo que causa dano; porém, com a leitura do artigo, constata-se que o legislador deu maior importância ao comportamento e à circunstância em que o comportamento causa o dano, os quais devem ser contrários a uma norma jurídica, do que ao fato em seu complexo.

Isso porque, ao incluir no texto de lei as palavras dolo e culpa, demonstra-se que o ilícito decorre de um comportamento humano, pois é o único proveniente da manifestação de vontade intencional e desprovida de cuidados necessários.

Dessa forma, a doutrina italiana afirma que seria mais apropriado utilizar o termo ato em vez de fato. Entretanto, como se sabe, o legislador preferiu seguir o modelo do direito francês, que estabelece *fait illicite*, no qual o fato se relaciona ao homem. Por isso, quando se trata de responsabilidade civil, na Itália, os termos ato e fato são usados como sinônimos.²³

Em síntese, apesar do Código Civil utilizar a palavra fato no art.2043 do CC, na verdade, em seu conteúdo, refere-se ao ato ilícito. O adjetivo ilícito impõe que o ato praticado pelo agente seja *contra legem*, isto é, contrário ao direito e aos interesses tutelados pela lei.²⁴

A noção de ato compreende o comportamento do sujeito que pode consistir num fazer ou não fazer, isto é, respectivamente, em comportamentos comissivos e omissivos.

Os atos comissivos revelam-se por meio de uma ação, ou seja, de um movimento corpóreo comissivo, de um comportamento positivo; e, constituem a forma mais comum de exteriorização da conduta, já que todos estão obrigados a deixar de realizar atos que possam causar lesão à esfera jurídica de terceiros, segundo prescreve a norma geral *neminem laedere*. Logo, a violação do dever geral de abstenção dá-se por um fazer.

Em matéria tributária, há diversos exemplos de condutas comissivas que podem ser praticadas de forma ilegítima pela Administração Tributária italiana, as quais são capazes de lesar a esfera jurídica do contribuinte. Certamente, a primeira delas é a emissão de *avviso*

²² CHIEPPA, Roberto; GIOVAGNOLI, Roberto. **Manuale di diritto amministrativo**. 2.ed.Milano: Giuffrè editore, 2012, p.890.

²³ GIOÈ, Chiara. **op.cit.**, p.4

²⁴ MAJO, Adolfo di. **op.cit.**, p.3.

di accertamento ilegítimo pelo Fisco, que poderá impulsionar a realização de diversos outros atos ilegítimos destinados a garantir o pagamento do débito tributário, tais como: o bloqueio de pagamentos e de veículos, a inscrição de imóvel em hipoteca e a penhora de bens no caso de execução forçada.^{25 26}

O contribuinte pode sofrer danos não apenas com o advento da execução forçada do ato ilegítimo, mas também com a simples emissão do *avviso di accertamento*, isto é, antes e independentemente de o ato ilegítimo ser executado, visto que a notificação do *avviso di accertamento*, mesmo quando não são realizados atos de execução forçada, pode ensejar a imediata restrição de crédito por parte de instituições financeiras e, conseqüentemente, o encerramento das atividades da empresa.

Ademais, a simples emissão do ato impositivo pode provocar dano à imagem do empreendedor e a conseqüente queda nas vendas. Nesse caso, o dano de bem não patrimonial traz repercussões patrimoniais, ou seja, a queda das vendas e, portanto, do faturamento.

Outro tipo de conduta comissiva da Administração Tributária capaz de produzir danos ao contribuinte quando exercida de forma ilegítima refere-se à condução da atividade de fiscalização com a prática de atos destinados a apurar a ocorrência do fato gerador, como também se as declarações apresentadas pelo contribuinte são verdadeiras.

Isso acontece com as inspeções em domicílio efetuadas pelos agentes da *Guardia di Finanza* com a verificação de documentos, cartas, arquivos, computadores, etc. São atos que devem ser praticados com autorização motivada da autoridade competente sob pena de serem considerados ilícitos. Essas condutas podem causar a lesão de interesses fundamentais e juridicamente tutelados do contribuinte diversos dos acima mencionados, por exemplo: a liberdade pessoal, a inviolabilidade do domicílio, a integridade e o sigilo de correspondência, segundo o disposto nos artigos 13, 14 e 15 da Constituição italiana.

Logo, a prática de atos tributários pode violar diversos direitos dos contribuintes como: o direito à propriedade, à liberdade de circulação, à liberdade de iniciativa econômica, sigilo etc., produzindo dano injusto.

Os atos omissivos são considerados relevantes somente se a omissão resultar da violação, por parte do agente, da obrigação jurídica de intervir em uma determinada situação, do dever de cumprir as normas de diligência e correção, segundo a interpretação do princípio

²⁵ GIOÈ, Chiara. *op.cit.*, p.27

²⁶ O *avviso di accertamento* corresponde ao lançamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro.

de solidariedade, nos termos do art.2º da Constituição italiana, bem como do dever de agir corretamente, conforme o art.1175 do CC.

Em alguns casos, a Corte de Cassação julgou procedente a ação de ressarcimento de danos proposta pelo contribuinte contra o Estado em razão do não exercício da autotutela, considerando que, nas situações examinadas, existia uma omissão qualificada pela violação das normas de diligência e correção, sendo, portanto, a conduta ilícita.

Isso porque a relação tributária entre o Fisco e o contribuinte, conforme o art.10 do Estatuto do Contribuinte (Lei n.212/00), deve desenvolver-se, do início ao fim, com base no respeito recíproco aos princípios de colaboração e boa-fé, além de obedecer aos princípios de ação administrativa que regulam o *modus operandis* da Administração Pública, dispostos no art.97 da Constituição, os quais limitam o exercício da atividade discricionária.

Tal posicionamento pode ser verificado nos acórdãos n.698/2010 e n.5120/2011 da Corte Suprema. Em tais casos, o ato impositivo era visivelmente ilegítimo, de modo que sua manutenção ensejou a violação dos princípios de ação administrativa dispostos no art.97 da Constituição e dos princípios de correção e boa-fé estabelecidos pelo Estatuto dos Direitos do Contribuinte, os quais constituem o alicerce da relação jurídica tributária.

Em seguida, por meio do acórdão n.6283/2012, a Corte de Cassação entendeu que existia verdadeiro dever (e não mero poder) da Administração Tributária de anular o ato ilegítimo. Afirmou-se que considerar o exercício da autotutela como discricionário, naquelas situações específicas, seria como permitir a atividade tributária de caráter arbitrário.²⁷

Entendeu-se que, em âmbito tributário, a autotutela deve ser realizada sob a ótica das particularidades da atividade impositiva que deve ser desenvolvida segundo os arts.23 e 53 da Constituição, os quais asseguram que contribuinte concorra para as despesas públicas com base na própria capacidade contributiva individuada em lei.

Portanto, dado que há um vínculo constitucional como pressuposto, parâmetro e limite para o dever jurídico de cada cidadão pagar tributos, a Suprema Corte se manifestou favorável ao caráter vinculante da autotutela em matéria fiscal, pois o único interesse público a guiar a Administração Tributária no exercício de suas atividades é o da imposição tributária

²⁷ Sobre a reparação de danos resultantes de conduta omissiva, recomenda-se a leitura dos seguintes acórdãos da Corte de Cassação italiana: 12 de fevereiro de 2013, n.3286; 27 de janeiro de 2010, n.1704; 11 de junho de 2012, n.9445; 21 de novembro de 2011, n.24406; 22 de outubro de 2014, n.22344.

correta com respeito às leis tributárias, sobretudo no que se refere ao princípio da capacidade contributiva. Esse tema será retomado adiante ao analisar o acórdão n.6283/2012.

2.1.1 Ato ilegítimo como causa do dano injusto

Em primeiro lugar, esclarece-se que, apesar de, por si só, o ato ilegítimo não ser fonte de responsabilidade do Estado, é necessário examiná-lo, pois se trata de um importante aspecto da conduta ilícita da Administração Tributária, além de ser a causa do dano.

Segundo o entendimento já pacificado da Corte de Cassação, a responsabilidade do Estado não é *in re ipsa*, ou seja, não resulta automaticamente da prática do ato ilegítimo pelo agente público. Requer a presença de outros dois elementos, os quais, conjuntamente, conferem o caráter ilícito à conduta do Fisco que constitui fonte de ressarcimento de danos. Esses requisitos são: injustiça do dano e elemento psicológico.

Antes de entrar no mérito dos vícios do ato administrativo em matéria tributária, na Itália, preliminarmente, ocorre recordar que toda a atividade destinada à imposição e à cobrança de tributos é desempenhada por uma autoridade administrativa específica da área fiscal, que se denomina Administração Tributária, também conhecida como Fisco.

Isso ocorre mesmo que o Estado se sirva de pessoas jurídicas de direito privado para executar a atividade pública, ou seja, de concessionárias de serviços públicos, tal como se dá com o *Equitalia*, pessoa jurídica de direito privado responsável pela realização dos atos de cobrança de tributos (*riscossione*). Nesse caso, os atos praticados pela concessionária de serviços públicos são inseridos na categoria de atos jurídicos de caráter administrativo.

2.1.1.1 *Provvedimento amministrativo*

Tradicionalmente, ato administrativo é definido como qualquer manifestação de vontade, desejo, juízo ou conhecimento que provenha dum ente pertencente à Administração Pública no exercício da atividade pública. Contudo, há uma categoria de atos administrativos que assume peculiar relevância para a ordem jurídica italiana, qual seja: o *provvedimento amministrativo*, que é a espécie de ato administrativo com o qual se conclui o procedimento administrativo.

Não há uma definição legislativa específica para o ato administrativo nem para o *provvedimento amministrativo*, mas existe uma construção essencialmente elaborada pela jurisprudência e pela doutrina italiana que surgiu para solucionar um problema processual

de identificação de quais seriam os atos recorríveis ao Conselho de Estado, na época em que se deu a instituição de sua Quarta Seção no ano de 1889, que serve como base da definição.

Segundo explicam GUIDO ALPA e ROBERTO GAROFOLI, o *provvedimento amministrativo* consiste na manifestação de vontade da Administração Pública dirigida: i) ao êxito de um procedimento administrativo; ii) a curar um interesse público concreto; e, iii) a produzir, unilateralmente, efeitos jurídicos nas relações externas com seus destinatários.²⁸

É um instrumento por meio do qual a Administração Pública, depois de examinar a situação concreta e os interesses públicos e privados envolvidos, sempre com fundamento na lei, cura concretamente interesses públicos de modo a produzir efeitos jurídicos sem que seja necessário a colaboração do destinatário.²⁹

“*L’imperatività, l’esecutività, la tipicità, la procedimentalità e la nominatività, são as características mais importantes do provvedimento amministrativo.*”³⁰

Na medida em que é o ato com o qual se conclui o procedimento administrativo, o *provvedimento amministrativo* é precedido por diversos atos administrativos que assumem visível caráter preparatório; porém, que não são idôneos para emitir efeitos diretos na esfera jurídica do particular, já que privados de imperatividade e executoriedade.

Na verdade, apenas o *provvedimento amministrativo* é dotado de efeitos no plano do ordenamento jurídico geral, pois resulta do exercício do poder administrativo. Diferencia-se de atos administrativos gerais – pareceres, propostas, intimações, certificações, avaliações técnicas etc. –, os quais não são idôneos para produzir efeitos por possuir função meramente instrumental e acessória em relação ao *provvedimento amministrativo*, sendo essa a principal característica que distingue ambas as categorias.

Conforme explica ELIO CASSETTA, evidentemente, não se pode negar aos atos administrativos gerais qualquer efeito jurídico, porém o efeito que lhes é atribuído se exaure em um âmbito jurídico diferente, pois se esgota ao interno da esfera administrativa; por isso, não são propensos a incidir sobre a esfera jurídica de terceiros.³¹

²⁸ Il provvedimento amministrativo consiste in una manifestazione di volontà, adottata dall’amministrazione all’esito del procedimento, volta alla cura di un concreto interesse pubblico e diretta a produrre unilateralmente effetti giuridici nei rapporti esterni con i destinatari. ALPA, Guido e GAROFOLI, Roberto. **op. cit.**, p. 988.

²⁹ ALPA, Guido e GAROFOLI, Roberto. **Manuale di diritto amministrativo**. 8.ed. Roma: Diritto Editore, 2015, p. 987.

³⁰ CASSETTA, Elio. **Manuale di Diritto Amministrativo**. Milano: Giuffrè editore, 2015, p.500.

³¹ CASSETTA, Elio. **op.cit.**, p. 500.

Dessa forma, o objeto de uma impugnação não poderá ser um ato administrativo, mas um *provvedimento amministrativo*; porém, eventual vício dum ato administrativo que o torne ilegítimo pode macular, por efeito cascata, o *provvedimento* no momento da conclusão do procedimento. Tal raciocínio também se aplica à responsabilidade do Estado, já que o ato considerado fonte de responsabilidade e objeto de impugnação deve ser o ato conclusivo do procedimento, vale dizer, o *provvedimento amministrativo*.

O *avviso di accertamento* é um exemplo de *provvedimento amministrativo* em matéria Tributária, sem o qual não é possível ao contribuinte impugnar a exigência tributária. Se apresentar algum vício capaz de ensejar a sua anulação, será considerado ilegítimo. Além disso, será possível o ajuizamento de ação de ressarcimento de danos se a conduta puder ser qualificada como ilícita.

Ressalte-se que, ao tratar dos elementos de responsabilidade do Estado, na Itália, não será adotado a nomenclatura *provvedimento amministrativo* ilegítimo ou ilícito, mas sim ato, conduta, comportamento ilegítimo ou ilícito por ser a terminologia utilizada em âmbito doutrinário e jurisprudencial.

2.1.1.2 Patologia do *provvedimento amministrativo*

Antes de tratar do mérito da patologia dos atos tributários, é necessário esclarecer que o léxico a respeito do tema em âmbito legislativo, doutrinário e jurisprudencial apresenta notável imprecisão e obscuridade, de maneira que os vocábulos invalidade, ilegitimidade e patologia, com grande frequência, são considerados sinônimos e denotam qualquer hipótese concreta de desvio do ato em relação à norma jurídica, manifestando-se na forma de vício.³²

O art.1 da Lei n.241, de 07 de agosto de 1990, a qual trata dos procedimentos administrativos, ao dispor sobre a noção de atividade administrativa, prescreve que todas as atividades desenvolvidas pelo Poder Público devem perseguir os fins determinados pela lei, sendo dirigida segundo critérios de eficácia, economicidade, publicidade e transparência.

Disso se infere que os atos administrativos gerais e os atos administrativos de natureza conclusiva (*provvedimento amministrativo*) devem necessariamente ser executados segundo os limites da lei e com o escopo de atender à finalidade pública, curando interesses públicos, sob pena se tornarem atos ilegítimos e, portanto, passíveis de anulação.

³² FALSITTA, Gaspare. **Corso istituzionale di diritto tributario**. 4ed. Padova: CEDAM, 2012, p.204.

Há diversas consequências previstas pelo ordenamento jurídico para a hipótese do *provvedimento amministrativo* ser incompatível com o paradigma normativo, o qual deve espelhar. Regra geral, conforme a espécie de vício que surge no momento de sua elaboração, o ato será considerado nulo ou anulável.

Antes de estudar a patologia do ato administrativo, preliminarmente, esclarece-se que a anulabilidade e a nulidade são reguladas diversamente no Direito Público e Privado. No Direito Civil, há uma diferença relevante entre anulabilidade e nulidade, a qual, por muito tempo, não existiu no Direito Administrativo e no Direito Tributário.

De acordo com as normas do Direito Civil, um contrato nulo é ineficaz, de modo que não produz efeitos jurídicos (*quod nullum est, nullum producit effectum*). Diversamente, um contrato anulável é plenamente eficaz até que o interessado não promova a relativa ação de anulação. Além disso, no primeiro caso, qualquer pessoa pode promover a ação para que seja declarada a nulidade do ato, ao passo que, no segundo, apenas o sujeito interessado pode fazê-lo.

Até que sobreviesse a Lei n.241/90, posteriormente modificada pela Lei n.15, de 11 de fevereiro de 2005, não havia discussão sobre as regras de nulidade e anulabilidade em Direito Administrativo e Tributário, pois a nulidade e anulabilidade eram institutos jurídicos coincidentes. A nulidade em âmbito administrativo significava o mesmo que a anulabilidade, de maneira que o ato nulo era eficaz e produtor de efeitos jurídicos até que fosse devidamente anulado; logo, não era equivalente às regras do Código Civil.³³

No ano de 2005, ao disciplinar a invalidade do *provvedimento amministrativo*, o legislador acolheu a teoria civilista da anulabilidade e da nulidade, regulando a nulidade e a anulabilidade como institutos diferentes, embora agrupados na categoria da invalidade, que consiste na deformidade do ato administrativo em relação à norma que o disciplina.

Isso gerou um debate vivaz em âmbito jurisprudencial e doutrinário em relação ao tema das patologias do *provvedimento amministrativo* e da aplicação, ao mesmo tempo, do respectivo regime jurídico. Além disso, houve uma divisão entre os doutrinadores no que se refere ao emprego do instituto pelo Direito Tributário.³⁴

³³ AMATUCCI, Fabrizioo. **Principi e nozioni di diritto tributario**. 2.ed. Torino: G. Giappichelli, 2013, p. 235.

³⁴ Difatti, l'avviso di accertamento affetto da nullità, sebbene sia viziato, produce i suoi effetti giuridici fino a quando non intervenga una sentenza di annullamento del giudice, ovvero non intervenga l'annullamento in sede di autotutela. TESAURO, Francesco. **op.cit.**, p.222.

2.1.1.2.1 Ato nulo

Tradicionalmente, a nulidade revela-se com a ausência de elemento constitutivo da *fattispecie* ou com a violação de uma norma instituída para tutelar interesse gerais. Pode ser requerida por qualquer pessoa ou declarada de ofício pelo juiz, sendo inadmissível a sua convalidação. Conforme o art.21 da lei n.241/90, é nulo o *provvedimento amministrativo*: i) emanado sem atender qualquer dos elementos essenciais; ii) com vício de defeito absoluto de atribuição; e, iii) adotado em violação de julgado. Em razão da gravidade da situação, o rol de nulidade estabelecido pela lei é taxativo.³⁵

Como não existia na lei italiana nenhuma especificação a respeito dos elementos essenciais do *provvedimento amministrativo* para determinar com maior clareza quais seriam as hipóteses de nulidade, a doutrina e a jurisprudência, na tentativa de construir um alicerce teórico, adotaram como fundamento as normas referentes ao negócio jurídico aplicadas pelo Direito Civil. Nesse sentido, são considerados elementos essenciais: i) sujeito, ii) objeto, iii) destinatário, iv) vontade, v) forma e vi) finalidade.³⁶

De acordo com recente posicionamento do Conselho de Estado, Seção IV, de 04 de abril de 2012, n.1957, o *provvedimento amministrativo*, ainda que nulo, produz efeitos considerados provisórios até que a nulidade seja declarada. Isso ocorre em razão do atributo do ato administrativo intitulado imperatividade, de modo que o destinatário do ato não pode agir como se fosse algo inexistente, que não produz qualquer efeito jurídico. Pelo contrário, deverá propor ação de nulidade, exercendo seu poder de agir em juízo.

Ressalte-se que a análise das espécies de invalidades, ou seja, das situações que acarretam a nulidade ou a anulabilidade de um *provvedimento amministrativo* será realizada nesta tese somente em razão da necessária precisão teórica, visto que, na prática, em matéria tributária, tal como ocorre com o ato anulável, o ato considerado nulo deve obrigatoriamente superar o processo de anulação pelo qual passam os atos anuláveis, não há outra alternativa.

A título de exemplo: é considerado nulo o *avviso di accertamento* emitido sem a indicação do agente público responsável pela sua elaboração ou sem a sua devida assinatura no documento, já que se trata dum do elemento essencial do *provvedimento amministrativo*.

³⁵ ALPA, Guido e GAROFALO, Roberto. **op.cit.**, p. 1194.

³⁶ CASETTA, Elio. **op. cit.**, p.518.

Entretanto, para que tal *avviso di accertamento* seja retirado do universo jurídico, deixando de produzir efeitos, é necessário superar os trâmites e exigências do processo de anulação.

Essa coincidência entre os atos nulos e anuláveis restringe-se à matéria tributária, pois, em relação ao Direito Administrativo, de forma geral, a Lei n.241/90 trouxe alterações consideráveis com aplicação prática, de modo que a distinção entre nulidade e anulabilidade não assume importância apenas teórica, mas se torna relevante para a reconstrução do regime jurídico de invalidade dos atos, da ilegitimidade e da possibilidade ou não de anulação.

2.1.1.2.2 Ato anulável

Existe outra categoria de ato administrativo inválido que, apesar de preencher os requisitos essenciais, razão de não ser considerado ato nulo, é emanado em desconformidade com as normas que disciplinam o exercício do poder, de modo que se submete às regras que regulam a ilegitimidade, se aplicando a tal categoria o regime da anulabilidade disciplinado no art.21 *octies* da Lei n.241/90, que dispõe: “é anulável o *provvedimento amministrativo* adotado com violação da lei ou viciado por excesso de poder ou por incompetência”.

Enquanto a nulidade configura-se somente nas hipóteses previstas taxativamente em lei, a anulabilidade é considerada um remédio geral contra vícios de legitimidade do ato. Um ato ilegítimo produz efeitos equiparáveis aos produzidos pelo ato válido, exceto no que se refere à possibilidade de ser objeto de anulação, a qual poderá resultar de decisão judicial se for o ato for impugnado no prazo decadencial de 60 dias; ou, do exercício da autotutela, em sede de recurso administrativo.

Esse foi o entendimento do Conselho de Estado manifestado no acórdão n.5843 da Seção V, de 2 de novembro de 2011, de acordo com o qual o típico remédio previsto para a invalidade dum *provvedimento amministrativo* é a anulação aplicada pelo Poder Judiciário na presença dos vícios tradicionais tipificados pelo art.21, *octies*, §1º, da Lei n.241/90, quais sejam: i) violação da lei, ii) incompetência e iii) excesso de poder; e, a anulação em razão da autotutela pela Administração Pública *ex officio* ou mediante requerimento do contribuinte.

Embora tais vícios sejam considerados causas concretas de ilegitimidade, os atos comportam provisória produção de efeitos até que sejam anulados em âmbito judicial ou em âmbito administrativo. No entanto, são suscetíveis de convalidação caso a anulação não seja realizada dentro do prazo legal, ou seja, 60 dias.

Apesar do referido artigo confirmar a tripartição dos vícios de ilegitimidade em incompetência, violação da lei e excesso de poder, a doutrina majoritária defende que: num ordenamento jurídico regido pelo princípio da legalidade, no qual os atos administrativos são passíveis de controle, segundo dispõe o art.113 da Constituição, o excesso de poder e a incompetência não podem ser outra coisa que especificações de uma única categoria que se denomina violação da lei.

Isso porque, um ato praticado com excesso de poder ou com incompetência nada mais é do que um ato contrário à norma impositiva, isto é, em contraste com a lei, de modo que a referida divisão em três categorias não seria necessária.³⁷

Do ponto de vista do conteúdo, a categoria “violação da lei” abraça uma série de hipóteses, tais como: i) violação de normas procedimentais; ii) vícios de forma; iii) carência de pressupostos fixados pela lei; iv) violação de normas de formação da vontade; v) violação do princípio da paridade de tratamento, conforme previsto nos artigos 3 e 97 da Constituição.

Conduzem à anulabilidade do ato em matéria fiscal: i) ausência de notificação; ii) falta de assinatura e indicação do responsável³⁸; iii) incompetência funcional; iv) falta de individualização do destinatário; v) defeito de qualificação do agente público; vi) ausência ou indeterminação do dispositivo jurídico ou dos elementos essenciais.

Logo, bastava essa única categoria para classificar os vícios de ilegitimidade que possibilitam a anulação do ato, sobretudo em âmbito tributário, e a reparação de danos, na presença dos demais elementos que determinam a responsabilidade do Estado. Obviamente, o ato anulável produz os mesmos efeitos dos atos legítimos, mas de forma precária, já que o ordenamento jurídico prescreve instrumentos jurídicos destinados à sua eliminação.

Justamente, são esses efeitos que justificam a responsabilização do Estado pelos danos eventualmente causados ao cidadão no exercício da atividade pública, especificamente em matéria tributária, no caso desta tese.

³⁷ L'invalidità, infatti, riferendosi ad un atto esercizio di un potere, ricorrerà tutte le volte in cui il potere medesimo è stato esercitato in contrasto con la fattispecie astratta alla concreta previste dalle disposizioni in materia e senza conseguire il risultato (l'interesse pubblico) per il quale il potere era previsto. Tutti gli elementi dell'atto e del procedimento di formazione sono disciplinati da norme giuridiche, sicché è difficile sottrarsi all'idea che eccesso di potere ed incompetenza non siano che specie del *genus* violazione di legge. PERFETTI, Luca. **Manuale di diritto amministrativo**. Padova: CEDAM, 2007, p. 555.

³⁸ A Corte Constitucional italiana, por meio da ordenança n.117 do ano 2000, estabeleceu que: “*l'autografia della sottoscrizione (...) elemento essenziale dell'atto amministrativo solo nei casi in cui sia espressamente previsto dalla legge, essendo sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare con certezza l'autorità da cui l'atto proviene*”.

O tema da responsabilidade da Administração Tributária refere-se ao complexo de relações estabelecidas com o contribuinte desde o início do procedimento de lançamento do tributo – *accertamento tributario* – ou, até mesmo antes, com a realização de atos da fase instrutória destinados a investigar sobretudo a veracidade das informações declaradas.

Não há uma previsão normativa no Direito italiano que regule os contornos do ato tributário considerado ilegítimo. Noutras palavras, não há previsão normativa disponível com um critério que descreva os graves vícios capazes de invalidar o ato de imposição de tributo, de modo que o entendimento da matéria é resultado da evolução jurisprudencial e de algumas especificações efetuadas em lei.

Constata-se que os vícios normalmente verificados são de natureza formal, pois se referem: i) ao *iter* formativo da imposição tributária; ii) às regras que disciplinam o direito de defesa do contribuinte, que se aplicam também na fase administrativa; iii) à motivação; iv) ao respeito dos prazos; v) à competência; vi) à falta de autorização específica para realizar inspeções etc. Certamente, a violação de tais regras é suficiente para tornar o ato ilegítimo e, portanto, passível de anulação.

O art.42 do DPR n.600, de 29 de setembro de 1973, é o arquétipo com base no qual deve ser realizado o ato de imposição tributária (*avviso di accertamento*), contendo os requisitos necessários para que o ato seja considerado válido. Além disso, na medida em que se trata de espécie de *provvedimento amministrativo*, visto que concretiza a pretensão da Administração Tributária, o *avviso di accertamento* deverá necessariamente reproduzir os requisitos determinados em lei, especialmente os dispostos no art.7º do Estatuto dos Direitos do Contribuinte. Existem ainda normas específicas de certos tributos que estabelecem outras exigências para o ato tributário.³⁹

³⁹ ITÁLIA. DPR n.600, 29 settembre 1973, art.42: “Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d’ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell’ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. L’avviso di accertamento deve recare l’indicazione dell’imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d’imposta, e deve essere motivata in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L’accertamento è nullo se l’avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esse non è allegata la documentazione di cui all’ultimo periodo del secondo comma.

De acordo com tal artigo, o ato impositivo deve conter a indicação do ofício que prestará informações quando requeridas pelo contribuinte; do responsável pela realização do procedimento; do órgão e da autoridade que podem promover o reexame, inclusive do mérito do ato em via de autotutela; da modalidade, do prazo, do órgão jurisdicional ou da autoridade administrativa em que é possível recorrer em caso de impugnação, nos termos do art.19 do DPR n. 546/92.

Será ilegítimo e passível de anulação em autotutela pela própria Administração Tributária ou por provocação ao Poder Judiciário, o *avviso di accertamento* que não conter os requisitos acima. Obviamente, dentre os descritos, alguns vícios caracterizam a nulidade ou a anulabilidade do ato tributário, mas todos os casos se sujeitam aos trâmites do processo anulatório para que seja excluído do universo jurídico.

2.1.1.3 Notificação e motivação do ato tributário

Na medida em que os atos tributários expressam o poder impositivo do Estado, precisam ser objetos de notificação para que se tornem conhecidos pelo contribuinte. Dessa forma, o *avviso di accertamento* somente é considerado capaz de produzir efeitos se houver a efetiva notificação de seu destinatário, não se admitindo a presunção, nos termos do art. 60 do DPR n.600, de 29 de setembro de 1973.

Realiza-se a notificação no domicílio fiscal do contribuinte. Se for pessoa física, o domicílio fiscal é o local em que se formaliza o registro da residência ou o local em que a renda foi produzida no caso de não residentes em território italiano. Para as pessoas jurídicas, considera-se a sede legal da sociedade.⁴⁰

A notificação do *avviso di accertamento* deve ser efetuada no prazo estabelecido em lei, por exemplo, no imposto sobre a renda, segundo dispõe o art.43 do DPR n. 600/1973, até 31 de dezembro do quarto ano sucessivo, se apresentada a declaração pelo contribuinte; ou, do quinto ano sucessivo, na hipótese de nulidade ou de declaração não entregue. Existem disposições específicas para cada tributo, as quais não serão discutidas porque extrapolam o objeto da tese.

Se o *avviso di accertamento* não for notificado ao contribuinte, estará maculado por um vício de ilegitimidade, podendo invalidar o poder de imposição tributária. No início, o entendimento jurisprudencial predominante era que o vício pela falta de notificação estaria

⁴⁰ AMATUCCI, Fabrizio. *op.cit.*, p. 238.

sanado caso o contribuinte demonstrasse conhecimento, por qualquer outro modo, dentro do prazo legal, da emanção do ato, especialmente quando realizada a sua impugnação.

Dessa forma, a impugnação e a constituição em juízo seriam suficientes para que o vício fosse devidamente sanado. No entanto, por meio do acórdão n.10447, proferido em 23 de abril de 2008, a Corte de Cassação alterou a precedente orientação para declarar que a impugnação do ato de imposição tributária (*avviso di accertamento*) feita pelo contribuinte não seria suficiente para que se considerasse sanado o vício do ato com base no argumento de que sua finalidade teria sido atingida. Isso porque, afirma que a função da notificação não é viabilizar a impugnação do ato tributário pelo contribuinte, mas sim aperfeiçoá-lo.

Nesse mesmo sentido, pronunciou-se a Corte de Cassação também no que tange à falta de indicação do responsável e de sua assinatura no ato de imposição tributária, conforme pode ser verificado no acórdão n.24442/2008:

“la mancanza di sottoscrizione, che è certamente elemento costitutivo essenziale di un atto giuridico come l’atto di notifica, ne determina la giuridica inesistenza. Questa situazione è del tutto insuscetibile di sanatoria in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo, la quale è prevista solo per la sanatoria della nullità”.

Vale frisar, todavia, que, em 27 de fevereiro de 2009, as Seções Unidas da Corte de Cassação, por meio do acórdão n.4760, retomam o entendimento anterior ao afirmar que: se for atingida a finalidade, mesmo que obedecendo a determinados limites, é possível sanar a falta da notificação em relação ao *avviso di accertamento*, caso se demonstre que, antes do prazo decadencial, houve pleno conhecimento do destinatário do ato não notificado.

Logo, na hipótese de comprovação de alcance da finalidade, pois o contribuinte tomou conhecimento da exigência tributária de outro modo que não por meio da notificação sem que houvesse prejuízo, é possível sanar a falta do ato. Em outras circunstâncias, todavia, o ato é reputado totalmente inexistente por não preencher os requisitos essenciais.

Por último, a notificação ao contribuinte do ato de imposição tributária deve ser feita dentro do prazo previsto em lei sob pena de decadência, visto que o ato será considerado ilegítimo se a notificação for efetuada depois do prazo.⁴¹

⁴¹ O prazo decadencial também se aplica ao contribuinte no que se refere à apresentação da impugnação do ato tributário, nos termos do art. 21 do D.lgs n.546/1992. Se transcorrido o prazo sem a impugnação, o ato torna-se definitivo, exaurindo-se o poder de impugnação.

Esse tema foi objeto de ação de ressarcimento de dano ajuizada pelo contribuinte em face da Administração Tributária, a qual foi julgada procedente para condenar o Estado a ressarcir o dano no valor equivalente a 15.000,00 euros. Em tal caso, o contribuinte afirma que foi informado da existência de três débitos inscritos em dívida ativa, com hipoteca legal registrada, na ocasião em que solicitava documentos para efetuar contrato de mútuo.

Após examinar a situação, o contribuinte descobriu que a notificação do *avviso di accertamento* havia sido efetuada em endereço diverso daquele anualmente informado ao Fisco, embora outras comunicações tributárias tivessem sido feitas em seu domicílio fiscal no mesmo exercício financeiro, corretamente. Logo, não havia justificativa para que somente aquelas três notificações fossem efetuadas em domicílio fiscal diferente.

Em sua resposta, a Administração Tributária deixou de demonstrar nos autos que a notificação teria sido efetuada em conformidade com as exigências legais. No julgamento, a Comissão Tributária da Região Puglia declarou que a falta de notificação teria impedido o contribuinte de impugnar o ato e de fornecer provas em seu favor, por exemplo, no sentido de que o débito era total ou parcialmente indevido, evitando inclusive a hipoteca legal.

A pretensão tributária foi considerada definitivamente inexistente devido à falta de notificação bem como arbitrária por determinar a inscrição do débito em dívida ativa e a injusta hipoteca legal em prejuízo do contribuinte, sendo conseqüentemente anulada.

Em primeiro lugar, considerou-se ilegítimo o *avviso di accertamento* porque não foi levado ao conhecimento do destinatário, já que a notificação é um requisito de existência do ato. Por efeito cascata, diante da ausência do pressuposto do título, a ilegitimidade alcança a inscrição do débito em dívida ativa e o registro de hipoteca legal, de modo que os danos suportados pelo contribuinte em virtude dos fatos ocorridos são considerados passíveis de ressarcimento, inclusive em razão da culpa da Administração Tributária no momento em que se negou a anular os atos evitando prejuízos do contribuinte.

Explica FABRIZIO AMATUCCI que na imposição do tributo a Administração Tributária se subordina a uma pluralidade de normas jurídicas sobre as quais se funda a legitimidade da ação administrativa. Tais exigências não se referem apenas ao conteúdo, mas também à competência do ofício fiscal e à notificação do ato impositivo.

Outro importante requisito de validade do *provvedimento amministrativo* é a sua motivação. Inicialmente, no sistema jurídico italiano não existia a obrigação geral de motivar o ato, sendo um papel da doutrina e da jurisprudência individualizar quais os atos deveriam ser

motivados. A motivação foi introduzida como dever pelo art.3, §1º, da Lei n.241/1990, com a seguinte indicação: pressupostos de fato e razões jurídicas que determinaram a decisão da Administração Tributária.

Ressalte-se que o dever de motivar o ato tributário sob pena de considera-lo nulo encontra-se no art.7º da Lei n.212/00, com a rubrica: “clareza e motivação dos atos”.

Precisamente, a motivação do ato tem a função de possibilitar que o contribuinte conheça as razões da pretensão tributária, inclusive com o propósito de dar condições para que desenvolva sua própria defesa. Considera-se cumprida a referida obrigação sempre que o contribuinte for colocado em condições de conhecer os pressupostos e as razões lógico jurídicas do ato praticado pela Administração Tributária com todos os elementos essenciais para que seja possível contestar de forma eficaz o *an* e o *quantum debeatur*.⁴²

Como é possível constatar, a motivação do ato de notificação fiscal deve conter os elementos mínimos essenciais individuados pela lei; bem como, ser considerada idônea e funcional para o exercício do direito de defesa garantido ao contribuinte.

Ademais, deve salvaguardar a conformidade do agir administrativo com cânones de imparcialidade e bom andamento; e, com os princípios de colaboração, transparência e boa-fé, que alicerçam a relação entre o Fisco e o contribuinte. Nesse sentido, posicionou-se a Corte de Cassação por meio do acórdão n.1905, proferido em 30 de janeiro de 2007.⁴³

O *avviso di accertamento* deve indicar: i) o valor do tributo exigido e as alíquotas aplicadas; ii) os impostos liquidados, as deduções efetuadas, os valores retidos e eventuais créditos existentes; iii) o departamento em que é possível obter informações e o responsável pelo procedimento; iv) a modalidade e o prazo de pagamento; v) o órgão jurisdicional em que é possível apresentar recurso.

Dessa forma, a obrigação de motivação do ato, não apenas em relação ao *avviso di accertamento*, mas também aos demais atos da Administração Tributária, impõe a atenção

⁴² Conforme explica Fabrizio Amatucci, a observância da obrigação de motivar o ato tributário imposta pela lei tem caráter funcional não apenas em relação à possibilidade concreta para o contribuinte de avaliar o fundamento da pretensão do Fisco, mas também constitui uma garantia para o contribuinte da observância, da parte da Administração, das normas sobre procedimento e sobre a formação do *provvedimento amministrativo*. Nesse sentido, o acórdão proferido pela Corte de Cassação n.1905/2007, de acordo com o qual: “nell’ avviso di accertamento, al fine di realizzare in pieno la anzidetta sua finalità informativa, devono confluire tutte le conoscenze dell’ Ufficio e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l’ iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata”. AMATUCCI, Fabrizio. **op.cit.**, p.227.

⁴³ MICELI, Rossella. La motivazione degli atti tributari. In: FANTOZZI, Augusto. **Lo Statuto dei diritti del contribuente**. Milano: Giuffrè, 2005, p.296.

a alguns elementos fundamentais, os quais se forem violados determinam sua invalidade e, por consequência, sua anulação pela jurisdição tributária em sede contenciosa.

Frise-se a possibilidade de obter também o ressarcimento pelos danos suportados se presentes os demais elementos determinantes da responsabilidade civil que caracterizam a conduta como ilícita, já que não basta a ilegitimidade do ato.

Por meio do acórdão n.11082, de 12 de fevereiro de 2010, as Seções Unidas da Corte de Cassação declararam que a falta de motivação do ato tributário, a indeterminação do objeto e da finalidade perseguida tornam ilegítima a atividade instrutória, podendo ensejar a anulação dos atos e a eventual reparação dos danos por parte do Estado, já que essa situação é capaz de produzir lesão a direitos subjetivos do contribuinte, que são constitucionalmente protegidos.

No caso julgado pela Suprema Corte, policiais miliares da *Guardia di Finanza*, com o escopo de investigar eventual violação de normas tributárias em relação à declaração de rendimentos efetuada pelo contribuinte, apresentaram-se na sede do escritório da empresa com uma autorização de caráter geral emitida pelo Procurador da República que determinava simplesmente a apreensão de documento útil para a fiscalização da empresa.

Contudo, ao efetuar a inspeção, os policiais militares analisaram detalhadamente o conteúdo das pastas dos computadores dos funcionários e abriram as correspondências que eram destinadas aos clientes. Ademais, gravaram em 4 CD-R e em 1 DVD em formato DOC, XLS e PDF todos os e-mails e documentos encontrados nos computadores dos sete sócios da empresa.

Os atos praticados foram considerados ilegítimos dada a ausência de autorização específica emitida pela autoridade competente para a verificação dos documentos na sede do escritório da empresa e das correspondências dos clientes, bem como em razão da ausência de motivação. Ainda que a autorização especifique quais os documentos e correspondências que poderão ser vistoriadas, deverá também indicar em sua motivação que existem indícios suficientes de irregularidade fiscal que justificam a prevalência da inspeção em detrimento da proteção do segredo profissional.⁴⁴

⁴⁴ Anche qui, pertanto, le norme di riferimento vanno interpretate in senso costituzionalmente orientato, postulandosi, anche nel caso del provvedimento autorizzativo previsto dal comma 3 del menzionato art. 52, del DPR 633/72, la sussistenza di quegli indizi di irregolarità fiscale espressamente richiesta al comma 2 dello stesso articolo e relativa a motivazione, che giustifichi, da un lato, la deroga al segreto professionale, ed assicuri dall'altro, l'esigenza di verificare "la effettiva sussistenza delle ragioni (rappresentate agli organi verificatori)

Essa motivação é essencial e indispensável para que se verifique em sede judicial se o poder administrativo que se sobrepôs à garantia constitucional do segredo profissional foi exercido de forma legítima, ou se violou direito subjetivo do contribuinte. A ausência de motivação pode gerar a anulação do ato em virtude de ilegitimidade, já que o contribuinte tem o direito subjetivo de ser informado sobre as razões e o objeto da inspeção ou verificação que será realizada.

2.1.2 Ilicitude: antijuridicidade, culpa *lato sensu* e dano injusto

De acordo com o art. 1173 do CC italiano, o fato (ato) ilícito é fonte de obrigação, de modo que todo aquele que pratica um ato que causa dano injusto a outrem tem o dever de ressarcir o dano, conforme a cláusula geral de responsabilidade extracontratual disposta no art. 2043 do CC italiano.

Dessa forma, a primeira observação a ser efetuada é: constitui fonte de obrigação o ato ilícito, não o ato ilegítimo. Por isso, é perfeitamente possível afirmar que existem atos ilegítimos praticados pela Administração Pública que não ensejam o ressarcimento de danos.

Isso porque a ilegitimidade é resultado da violação da lei, da incompetência ou do excesso de poder; ao passo que, a ilicitude abrange o dano injusto e a culpa *lato sensu*, ou seja, soma dois outros fatores que não estão presentes na noção de ilegitimidade.

Portanto, é justo o raciocínio: todo ato ilícito é também um ato ilegítimo; porém, o inverso não é verdadeiro, pois nem todo ato ilegítimo é ilícito, dada a ausência dos demais elementos da ilicitude, quais sejam, dano injusto e culpa *lato sensu*. Logo, o ato ilícito, não o ato meramente ilegítimo, constitui o pressuposto da responsabilidade do Estado.

Ressalte-se que, apesar do legislador ter utilizado o termo fato ilícito no art. 1173 do CC para indicar uma das fontes de obrigação, o entendimento já pacificado da doutrina e da jurisprudência é no sentido que a ilicitude normalmente recai sobre o comportamento da Administração Pública, ou seja, não resulta da prática de apenas um único ato.

per le quali è stato opposto il segreto professionale”, proprio considerando che la necessità della preventiva autorizzazione “costituisce lo strumento, legislativamente predisposto di bilanciamento tra i due ‘doveri’ di esso contribuente professionista, ovverosia tra quello di subire (al pari di qualsiasi contribuente) una verifica fiscale involgente tutti i documenti e tutte le notizie proprie dell’attività svolta rivenuti nei luoghi destinati all’esercizio dell’attività professionale e il ‘dovere’ detto stesso di mantenere il segreto su quanto appreso in ragione del compimento di attività propria della professione (faz referência também à sentença n. 6315, de 16 de março de 2009, proferida pelas Seções Unidas da Corte de Cassação italiana). A decisão foi disponibilizada em: <<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id={438B181E-8AAB-4DD5-AEFF-5931676A01DC}>>. Último acesso em 21 de julho de 2015.

Conforme é possível verificar, o ilícito constitui uma *fattispecie* complexa, a qual pode ser definida como qualquer ação ou omissão que: i) é contrária às normas jurídicas, ou seja, é desconforme ao Direito, portanto, ilegítima; ii) causa dano injusto; e, iii) é praticada com dolo ou culpa (culpa *lato sensu*).

Para a doutrina tradicional, ilícito é entendido como qualquer ato praticado com a violação da norma jurídica e da consequente obrigação por ela imposta. Tal noção de ilícito foi defendida pela Corte Constitucional em 1987 por meio do pronunciamento n.641, o qual estabelece: “l’illecito è fatto consistente nella violazione della norma e dei provvedimenti adottati in base ad essa”.⁴⁵

Segundo essa definição, não haveria diferença entre os atos ilícitos e ilegítimos, visto que os conceitos visivelmente se confundem. Contudo, na atualidade, tal entendimento não é considerado suficiente, pois verifica-se que o ato ilícito agrega o dano injusto e a culpa *lato sensu*, conforme acima referido.

O conceito de dano é naturalmente vinculado ao de ato ilícito, embora os termos sejam independentes entre si, pois é possível verificar um ilícito sem consequências danosas – quando, por exemplo, apesar de existir o dano evento, não há o dano consequência – ou um dano que não é resultado de nenhum ato ilícito – o que ocorre sempre que uma atividade lícita causa dano a outrem.

O ilícito também está entrelaçado ao conceito de culpa, todavia, nos dias de hoje, a culpa não é o centro da responsabilidade, isto é, não constitui seu fundamento exclusivo, visto que há várias hipóteses em que o ordenamento jurídico admite a presunção da culpa ou a culpa não precisa sequer ser indagada para que exista dever de indenizar.

A figura central da responsabilidade civil deixou de ser o autor do dano, tal como ocorria no passado, devido à função sancionatória desse instituto jurídico; e, passou a ser a vítima do dano, determinando, portanto, sua função reparatória. Desse modo, o art.2043 do CC deixou de ser classificado como norma secundária, tornando-se norma primária aplicável sempre que houver a violação do princípio geral *neminem laedere*.

A respeito do tema, afirmou a Corte de Cassação: “la fattispecie ex art.2043 c.c. non è completa se accanto al fatto in ipotesi ‘ingiusto’ non si ritrovi anche il ‘danno’. La

⁴⁵ Qualunque fatto compiuto in violazione di una norma giuridica e dell’obbligo imposto da questa a protezione di un altrui interesse. DE CULPIS, Adriano. **op.cit.**, p.3.

formulazione letterale dell'art.2043 c.c. richiama infatti l'attenzione sul "danno ingiusto": deve esserci un danno, solo se c'è il danno vale la pena accertare se essa sia ingiusta o no".⁴⁶

Constata-se que, ao longo do tempo, o ilícito tornou-se um pressuposto previsto pela norma jurídica que qualifica o dano como injusto; e, por isso, passível de ressarcimento. Em linhas gerais, o ilícito está configurado quando existe um dano que merece ser ressarcido, de modo que a ilicitude e a injustiça são termos que se relacionam entre si.

Desse modo, em síntese, é possível afirmar que o ilícito pode ser articulado em: i) ato ou comportamento humano contrário às normas jurídicas; ii) culpa do responsável pela prática do ato, em sentido lato; iii) evento como resultado final do comportamento lesivo; iv) consequências danosas do ato ilícito, ou seja, o dano injusto; e, v) nexo de causalidade.

2.1.3 Ilicitude (não mera ilegitimidade) do comportamento da Administração Tributária como fonte de ressarcimento de danos

Já há algum tempo que a doutrina e a jurisprudência reconhecem que o objeto da responsabilidade do Estado não pode ser exclusivamente a prática do ato administrativo – o qual pode se caracterizar como legítimo ou ilegítimo segundo os clássicos parâmetros de violação da lei, incompetência e excesso de poder –, mas o comportamento do ente público – sob o aspecto da ilicitude e da licitude –, sendo o vício do ato administrativo apenas um indício sintomático da ilicitude do comportamento.

Noutras palavras, a ilegitimidade do ato não é, por si só, suficiente para que haja a responsabilidade do Estado, isto é, não basta a prática de ato contrário às normas jurídicas, o comportamento da Administração Tributária no ato de imposição do tributo deve violar os princípios de ação administrativa estabelecidos no art.97 da Constituição, bem como ensejar a concreta produção de um dano qualificado como injusto, em relação ao qual o ordenamento jurídico impõe a obrigação de ressarcimento.

Antes do acórdão n.500/99, a culpa da Administração Pública era considerada *in re ipsa* na prática do ato ilegítimo. Segundo tal entendimento, a culpa incluía-se na execução, necessariamente voluntária, do ato ilegítimo, independentemente da natureza do vício que o maculava. Noutros termos, a simples adoção ou execução de um *provvedimento* ilegítimo da parte de um sujeito dotado de capacidade institucional e de competência funcional para operar no setor de referimento era suficiente para demonstrar a consciência da violação das

⁴⁶ ITÁLIA. Corte de Cassação Civil, Seção I, n.5716, 21 de outubro de 1988.

leis, regulamentos ou normas de conduta, segundo o conceito de culpa estabelecido no art.43 do CP. A culpa *in re ipsa* traduzia-se, portanto, numa espécie de presunção de culpa.

Entretanto, nos últimos anos, a jurisprudência consolidou o entendimento que a culpa da administração não é *in re ipsa*; pelo contrário, deve ser demonstrada nos autos, pois é resultado da violação das normas que regulam a ação administrativa, dispostas nos art.97 da Constituição, vale dizer: imparcialidade, correção e boa administração, efetuando-se uma visível distinção entre ilegitimidade e ilicitude.⁴⁷

Nesse sentido, o pronunciamento n.5323, de 14 de setembro de 2006, da Seção VI do Conselho de Estado:

“L’evento danoso deve essere, inoltre, imputabile alla pubblica amministrazione quantomeno a titolo di colpa, conformemente a quanto previsto in via generale in tema di responsabilità civile e risarcimento del danno. A tale riguardo occorre sottolineare che, secondo oramai consolidata giurisprudenza, l’illegittimità dell’atto attraverso cui si manifesta la condotta illecita non è sufficiente per fondare la responsabilità dell’amministrazione, ma è altresì necessario che l’agire della pubblica amministrazione sia connotato dell’elemento soggettivo della colpa, che non può essere considerato *in re ipsa* nella violazione della legge o nell’eccesso di potere intrinsecatesi nell’adozione ed esecuzione dell’atto illegittimo”.

Logo, verificada a existência de um dano injusto, com o propósito de imputar ao Estado a responsabilidade pelos danos causados, é necessário avaliar a presença do elemento subjetivo do ilícito, *sub specie*, dolo ou culpa da Administração Tributária.

Nesse sentido, o entendimento da jurisprudência italiana:

“La responsabilità patrimoniale della pubblica Amministrazione conseguente all’adozione di provvedimenti illegittimi deve essere inserita nel sistema delineato dagli articoli 2043 e seguenti del codice civile, in base al quale l’imputazione non può avvenire sulla base del mero dato oggettivo dell’illegittimità del provvedimento, dovendo verificarsi che la predetta adozione (e l’esecuzione dell’atto impugnato) sia avvenuta in violazione delle regole di imparzialità alle quali l’esercizio della funzione deve costantemente ispirarsi”. (TAR Marche, Ancona, 16 de julho de 2008, n.835).

De acordo com a orientação da jurisprudência atual, a ilegitimidade representa um indício grave da culpa da Administração Tributária; por isso, regra geral, o contribuinte

⁴⁷ CARINGELLA, Francesco. **Manuale di diritto amministrativo. I La responsabilità della pubblica amministrazione.** Roma: DIKE Giuridica Editrice, 2012, p. 258.

pode limitar-se a alegar a ilegitimidade do ato administrativo, já que se trata da violação de parâmetros que, na maior parte das vezes, são suficientes para demonstrar a culpa do aparato administrativo, caracterizando a ilicitude do ato. Contudo, compete à administração fornecer elementos que demonstrem a ausência de culpa.

A Administração Tributária poderá provar a ausência de culpa em sua conduta, demonstrando que, apesar da ilegitimidade do ato praticado, o erro é escusável e que agiu de boa-fé. Isso possibilita ao Poder Judiciário avaliar se o erro na aplicação da norma resulta da efetiva incerteza sobre seu real conteúdo decorrente, por exemplo, de conflito jurisprudencial ou de um contraste normativo entre os vários órgãos da Administração Pública.

Recorda-se que a culpa não se refere à conduta do agente público, mas à conduta da Administração Pública como complexo organizado, considerada esperta no setor em que opera. Esse tema será analisado especificamente no item culpa *lato sensu* da Administração Tributária, entendida como organização funcional qualificada, isto é, aparato administrativo.

Esclarece FRANCESCO CARINGELLA que, ao lado do erro escusável sobre o Direito, não se pode excluir a existência de um erro escusável acerca da avaliação dos fatos em toda a sua complexidade, sempre considerando a alta competência técnica que se exige da Administração Pública, entendida como organização funcional e qualificada.

“In conclusione, ove si accerti che l’errore in cui sia incorsa l’Amministrazione sia escusabile – perché indotto da equivocità del dato normativo, da contrasti giurisprudenziali, da interpretazioni divergenti fornite da altri organi amministrativi, dalle risultanze di istruttorie procedurali ovvero dalla particolare complessità della situazione fattuale – deve essere esclusa la colpa”.⁴⁸

Ademais, a necessidade que subsista um dano injusto exclui que a ilegitimidade do ato seja suficiente para a justificar a responsabilidade da Administração. De acordo com o acórdão n.500/99, apenas se a atividade ilegítima da Administração Pública determinou a lesão do interesse ao bem da vida é que resulta merecedor de proteção do ordenamento.⁴⁹

⁴⁸ Sobre o tema, o Conselho de Estado entendeu que para o fim de demonstrar o erro escusável relevante para a finalidade ressarcitória, para defender a ausência do elemento culpa é possível referir-se à jurisprudência comunitária, a qual, ainda que determine a gravidade da violação como característica do ilícito, indica quais os parâmetros a serem adotados, em relação ao grau de clareza e de precisão da norma violada e a presença de um a jurisprudência consolidada sobre a questão examinada e definida da administração. CARINGELLA, Francesco. **Manuale di diritto amministrativo**. 8.ed. Roma: Dike Giuridica Editrice, 2015, p. 263.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 239.

Portanto, nas situações em que o ato ilegítimo dá espaço a um ilícito – visto que presentes seus elementos constitutivos –, constata-se que a ilegitimidade violou um interesse substancial do particular, determinando um dano injusto passível de ressarcimento, segundo disposto no art. 2043 do Código Civil.

Nesse sentido, existe diferença entre ilegitimidade e ilicitude do *provvedimento amministrativo*. Conforme GUIDO ALPA e ROBERTO GAROFOLI, a ilegitimidade é um predicado do ato administrativo que foi praticado em desconformidade com o esquema legal a ser espelhado, ao passo que a ilicitude é um predicado do comportamento lesivo de uma situação jurídica subjetiva protegida pelo ordenamento jurídico.⁵⁰

Dito de outro modo, se um *provvedimento* ilegítimo da Administração Tributária não produzir a lesão de situação jurídica subjetiva do contribuinte causando-lhe danos como resultado da violação de princípios de ação administrativa, não será considerado um ilícito, de modo que não será suscetível de ressarcimento, visto que a ilicitude é um dos elementos fundamentais da responsabilidade do Estado, não sendo suficiente a ilegitimidade.

2.1.3.1 Atipicidade da conduta ilícita

O Código Civil italiano não apresenta uma definição para ilícito, porém propõe um conceito, sobretudo a partir da cláusula geral disposta no art. 2043, a qual é denominada *Risarcimento per fatto illecito*, que prescreve: “qualquer fato doloso ou culposo que causa a outrem um dano injusto obriga aquele que cometeu o fato a ressarcir o dano”.

O problema da ilicitude também é ordem terminológica, não apenas em relação ao aspecto subjetivo, mas objetivo do juízo de responsabilidade, pois nem todo dano dá lugar ao ressarcimento, mas apenas o dano qualificável como injusto. Desse modo, o uso do termo ilícito não é autônomo, mas conjugado com os demais elementos do art.2043 do CC.

Como o ato ilícito é atípico, cabe ao juiz avaliar, caso a caso, se o interesse lesado é digno de proteção jurídica e, portanto, passível de ressarcimento. Trata-se do entendimento da jurisprudência italiana, segundo o qual não é possível individualizar, em via preventiva, quais os interesses merecedores de tutela. Desse modo, compete ao juiz, por meio de um juízo de comparação entre os interesses em conflito, aferir se, e em que intensidade, o ordenamento confere tutela de ressarcimento de danos ao interesse do prejudicado.

⁵⁰ Conforme afirmado em parágrafos anteriores, ilegitimidade é entendida como sinônimo de invalidez. ALPA, Guido e GAROFOLI, Roberto. **op.cit.**, p.1195.

“A prescindere dalla qualificazione formale della posizione giuridica soggettiva vantata dal soggetto, è al giudice che consta il compito di stabilire la meritevolezza dell’interesse, sulla base di un giudizio di comparazione degli interessi in conflitto condotto alla stregua del diritto positivo, sì che anche la lesione di un interesse legittimo, allorché l’attività della P.A. abbia vulnerato l’interesse al bene della vita al quale l’interesse legittimo si correla, può essere fonte di responsabilità aquiliana, al ricorrere di certe condizioni di tipo soggettivo ed oggettivo”. (TAR. Sicilia, Catania, Sezione II, de 12 de novembro de 2000, n.1559).

Ressalte-se que o art.2043 do CC não pressupõe a prática de um ilícito penal ou típico para concluir que a conduta causou um dano injusto, resultando suficiente a avaliação em toda sua complexidade da possibilidade de lesão em razão de uma conduta que se assume negligente, na medida em que desconforme com as normas, regulamentos e regras de boa-fé. Trata-se dum ilícito de estrutura atípica, criado para garantir o princípio *neminem laedere*.

2.1.4 Conduta ilícita no exercício da função fiscal

Praticamente todos os tributos existentes no ordenamento jurídico submetem-se ao mesmo percurso da relação tributária. Do momento em que se instaura até a sua extinção, esse percurso pode ser sintetizado do seguinte modo: da prática do fato gerador (*presupposto di imposta*) surge para o contribuinte a obrigação de declará-lo à Administração Tributária, sendo esse o fato que determina o nascimento da obrigação tributária. Portanto, a entrega da declaração impede o início do procedimento de imposição tributária por parte do Fisco.

Frise-se que, na Itália, a relação jurídica tributária pode nascer e extinguir-se sem que a Administração Pública exerça sua autoridade para impor o pagamento de tributos, pois todo o procedimento pode ser efetuado espontaneamente pelo contribuinte. Se realizado de forma adequada, a obrigação tributária se extingue sem a intervenção do Fisco.

Dessa forma, o exercício da atividade impositiva pela Administração Tributária não representa uma necessidade, mas apenas uma eventualidade, visto que somente ocorrerá se o contribuinte não realizar o pagamento do tributo corretamente.

No caso de não haver correspondência entre os fatos declarados pelo contribuinte e os fatos efetivamente ocorridos, é possível que o Fisco procure completar as informações para buscar a veracidade dos fatos e a exatidão da declaração, comparando o que foi afirmado pelo contribuinte com o resultado das verificações efetuadas em atividades de controle.

Se confirmada tal discrepância, o Fisco poderá retificar a declaração apresentada pelo do contribuinte com base no resultado obtido a partir de suas investigações, constituindo um débito tributário que decorre da diferença entre o imposto devido e o imposto declarado.

Nesse caso, procede ao lançamento do tributo devido, com a emissão do *avviso di accertamento* que será devidamente notificado ao contribuinte.

Ressalte-se que a partir de 1º de outubro de 2011, devido ao art.29 do D.L n.78, de 31 de maio de 2010 (que foi convertido, com modificações, na Lei n.122, de 30 de julho de 2010), o *avviso di accertamento* tornou-se um ato automaticamente executivo depois de transcorridos 60 dias da notificação do contribuinte.

Portanto, é possível à Administração Tributária, passados 30 dias do início dessa executividade, ou seja, 90 dias da notificação, realizar a execução forçada, sem a necessidade de adotar qualquer outro procedimento prévio ou a nova notificação do contribuinte – exceto na hipótese de suspensão judicial da exigibilidade do crédito tributário, conforme o art.47 do D.lgs. n.546/92. Se a expropriação forçada ocorrer fora do tempo estabelecido pela lei é considerada ilícita e torna-se fonte de responsabilidade.⁵¹

Depois de receber o *avviso di accertamento*, o contribuinte pode escolher entre três alternativas: i) apresentar instância de autotutela com base no art. 21 – *octies* – da Lei n. 241/90 diretamente ao ente público que emanou o ato de imposição tributária dentro do prazo de 60 dias contados do recebimento da notificação. Em caso de negativa de anulação do ato ou de silêncio, poderá apresentar recurso ao Diretor Regional, nos termos do art.1 do DM n. 37, de 11 de fevereiro de 1997, com a possibilidade de requerer a suspensão do prazo para apresentar impugnação diante das Comissões Tributárias pelo período de 90 dias. Ressalte-se que não há suspensão da exigibilidade do crédito devido à instância de autotutela.

Como segunda alternativa, o contribuinte pode ii) requerer o *accertamento con adesione* que permite ao Fisco instaurar o contraditório para que, com base em novos dados e informações prestadas pelo contribuinte, efetue-se um redimensionamento do tributo.

O prazo para impugnação perante as Comissões Tributárias de 60 dias começará a contar somente após a emissão do *accertamento con adesione*. Apesar da realização desse procedimento, que se aproxima dum acordo, ao contribuinte é facultado impugná-lo perante

⁵¹ MARCHESELLI, Alberto. Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi della applicazione di un principio generale. In: **GT – Rivista di giurisprudenza tributaria**. fasc.1, 2012, p. 38.

as Comissões Tributárias ao passo que o Fisco estará sempre obrigado a cumpri-lo, visto que o ato praticado em desconformidade com ele será considerado nulo.

Por fim, o contribuinte pode iii) renunciar às duas opções anteriores e impugnar o ato diretamente perante as Comissões Tributárias, porém, se o valor impugnado for inferior a 20.000 euros, antes de propor a ação judicial, deve obrigatoriamente apresentar reclamação diretamente para a Agência de Entradas, conforme o art. 17 – *bis* – do Dlgs. n.546/92.

Importante observar que: se por meio da instância de autotutela a Administração Tributária não anular o ato ilegítimo, não há outra alternativa ao contribuinte senão recorrer à jurisdição tributária para obter tal anulação. Nesse caso, devido à executividade automática do *avviso di accertamento*, o Fisco poderá prosseguir com a realização dos atos dirigidos à execução a fim de ver o débito adimplido, salvo se for concedida a suspensão da cobrança com base em *periculum in mora* e *fumus boni iuris*.

A propositura de impugnação pelo contribuinte perante as Comissões Tributárias não impede que o Fisco efetue a anulação do ato ilegítimo mesmo na pendência do processo. Contudo, se a Administração Tributária reconhecer o próprio equívoco e anular o ato em via da autotutela, evitará prejuízos do contribuinte com: a contratação de profissional habilitado para ajuizar a ação judicial, o depósito de 1/3 do valor total do tributo exigido, além do custo inerentes ao processo judicial e às despesas acessórias.

Tudo isso pode caracterizar o dano injusto e impor a responsabilidade ao Estado, visto que a relação tributária, do início ao fim, deve ser desenvolvida a partir dos princípios de boa-fé e de cooperação recíproca entre o Fisco e o contribuinte.

Imagine a situação: o contribuinte apresenta declaração informando a prática do fato gerador e o respectivo pagamento. Em sede de controle, o Fisco entende que os fatos e valores declarados são incompatíveis com a realidade averiguada, por isso emite um *avviso di accertamento* impondo ao contribuinte o pagamento da diferença do tributo apurada.

Optando pela instância de autotutela, o contribuinte apresenta requerimento para a Administração Tributária, a qual permanece inerte. Inconformado com o silêncio, pois está certo de que não é devedor do tributo, recorre ao Diretor Regional para que reveja o ato e o anule, porém não obtém nenhuma resposta. Consequentemente, o ato tributário é inscrito em dívida ativa, iniciando-se o processo de execução.

Em virtude do ocorrido, o contribuinte decide apresentar impugnação perante o Poder Judiciário, ou seja, às Comissões Tributárias que, ao final, decide pela procedência do pedido determinando a anulação do ato; e, declarando indevido o tributo exigido.

Vale frisar que, na hipótese de não ser comprovado o *periculum in mora* e *fumus boni iuris*, não existe suspensão da exigibilidade do crédito, por isso o Fisco pode prosseguir com a realização de atos de execução forçada, independentemente da existência de processo judicial em curso. Aliás, conforme afirmado, o fato de não ter realizado a anulação do *avviso di accertamento* em autotutela na ocasião em que requerido pelo contribuinte não o impede de efetuar-la no durante o processo tributário.

Como é possível constatar, o *avviso di accertamento* emitido pela Administração Tributária após analisar a declaração apresentada pelo contribuinte é visivelmente ilegítimo, visto que exige do contribuinte o pagamento de um tributo indevido. No entanto, a simples imposição de um tributo indevido não é suficiente para que exista o dever de indenizar.

Isso porque, conforme o entendimento da Corte de Cassação, a responsabilidade do Estado não é *in re ipsa*, ou seja, não é um resultado automático da prática de ato ilegítimo, mas resulta da presença dos outros elementos destinados à comprovação da ilicitude do ato, isto é: injustiça do dano e elemento psicológico (dolo ou culpa).

Frise-se que o requisito determinante da responsabilidade do Estado em matéria tributária não é um *provvedimento amministrativo* a ser classificado como ilícito, mas sim o comportamento do Fisco que, por exemplo, além de realizar o lançamento do tributo, decidiu coloca-lo em execução causando danos ao contribuinte por meio do bloqueio de pagamentos, do bloqueio de veículos, da inscrição de imóvel em hipoteca ou da efetiva penhora de bens.

Portanto, a simples cobrança tributária indevida, embora exista um ato ilegítimo praticado pelo Fisco em razão de violação da lei, não enseja a responsabilidade do Estado, visto que o legislador estabeleceu mecanismos para que o ato emanado de forma ilegítima pudesse ser anulado ou reformado em autotutela, evitando a repercussão negativa na esfera jurídica do contribuinte.

Logo, a ilicitude do comportamento normalmente resulta do prosseguimento da Administração Tributária com a realização de atos destinados à satisfação do crédito, cuja prática requer a observação das normas comuns de prudência e de diligência instituídas pelo ordenamento jurídico, as quais devem ser cumpridas inclusive pelos entes públicos.

Se a Administração Tributária realiza a notificação dum *avviso di accertamento* para a cobrança dum tributo indevido, mas, imediatamente, conscientizando-se do equívoco, retira o ato ilegítimo do universo jurídico por meio da autotutela, provavelmente, não haverá responsabilidade do Estado: em primeiro lugar, porque evidentemente será difícil configurar o comportamento ilícito do Fisco, pois é improvável que o mero recebimento da notificação provoque dano ao contribuinte; em segundo lugar, porque a anulação do ato, se praticada em tempo hábil a evitar prejuízos, demonstrará certo cuidado do ente público com a adequada aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, o que conduz à justa imposição tributária, ainda que tenha havido qualquer descuido na apuração da veracidade dos fatos ocorridos, pois, na Itália, é imprescindível a culpa *lato sensu* da Administração Tributária.

Nada impede, contudo, que o contribuinte sofra prejuízos, não com o advento da execução forçada do ato ilegítimo, mas já com a mera emissão do *avviso di accertamento*, verificando-se o dano injusto e a culpa que caracterizam a ilicitude nessa fase inicial, isto é, antes e independentemente do ato ilegítimo ser colocado em execução; pois, a notificação do *avviso di accertamento*, ainda que não sejam realizados atos de execução forçada, poderá ensejar a imediata restrição de crédito pelas instituições financeiras; e, como consequência, o encerramento das atividades de uma empresa por ser categorizada como insolvente.

Ademais, poderá provocar danos à imagem do empreendedor ensejando a queda nas vendas; caso em que, o dano de um bem não patrimonial – a imagem – traz repercussões patrimoniais – isto é, a queda das vendas e, portanto, do faturamento da empresa.

É possível pensar na situação em que o agente público não analisa os documentos e as informações da declaração apresentada pela empresa contribuinte, emitindo um *avviso di accertamento* dirigido à cobrança dum tributo cujo pagamento já havia sido regularmente efetuado. Como todas as informações e comprovantes foram tempestivamente apresentados, o ato de cobrança é considerado culposos, de modo que o Estado deverá ressarcir os prejuízos pelo encerramento das atividades empresariais devido à restrição do crédito.

Retomando a situação anterior, ou seja, da notificação do *avviso di accertamento* ilegítimo sem que se verifique prejuízo imediato ao contribuinte: constata-se que a Corte de Cassação declarou que o não exercício da autotutela, ou a realização tardia, pelo Fisco para anular um ato ilegítimo que decorre de evidente e indiscutível erro de cálculo na imposição do tributo, é considerado um comportamento culposos, pois contrário às normas de diligência e prudência do art.97 da Constituição, caracterizando a culpa do aparato administrativo.

No que se refere à solução em autotutela, considerou-se dano injusto as despesas relacionadas às diversas idas e vindas do contribuinte ao escritório da Administração Tributária para resolver o problema; e, a necessidade de contratação de um perito para a comprovação do alegado, ainda que em instância de autotutela.

Obviamente, será necessário analisar cada caso concreto, por exemplo: se depois de receber o *avviso di accertamento*, o contribuinte comunicou o equívoco da imposição do tributo à Administração Tributária, a qual, imediatamente, reconheceu o erro e anulou o ato ilegítimo, provavelmente, não se qualificará como injusto o dano referente às despesas de transporte e ao tempo despendido pelo contribuinte para comparecer nas dependências do escritório da Administração para requerer a resolução do problema.

Nesse caso, tais despesas serão consideradas um ônus inerente à convivência em sociedade, que se relaciona com o dever de tolerância. Desse modo, verifica-se a importância do adjetivo injusto que o legislador atribuiu ao dano.

Na hipótese de negativa do exercício da autotutela, segundo a Corte de Cassação, o dano injusto abrange também as despesas relacionadas à impugnação perante às Comissões Tributárias para obter a anulação do ato em via judicial. Esse tema será melhor esclarecido com a descrição dos acórdãos n.698/2010, n.5120/2011 e n.6283/2012.

Importante esclarecer que o requerimento da instância de autotutela formulado pelo contribuinte não é pressuposto para o ajuizamento da ação de ressarcimento de danos, mas uma possibilidade de se verificar a conduta ilícita da Administração Tributária, já que a autotutela é o instrumento criado pelo legislador para evitar que a atividade administrativa cause lesão aos interesses do cidadão quando exercitada de forma ilegítima.

Segundo a jurisprudência, também foi considerado ilícito o comportamento da Administração Tributária de: i) efetuar a cobrança de tributo indevido por deixar de analisar diligentemente os documentos e as informações declaradas pelo contribuinte; ii) bloquear os pagamentos ou o veículo do contribuinte sem a existência de título executivo; iii) deixar de conformar os atos praticados com as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, etc.

Frise-se que, conforme anteriormente mencionado, a Administração Tributária poderá comprovar que agiu de boa-fé e que o erro ocorrido é escusável por resultar da efetiva incerteza sobre o real conteúdo da norma em razão de conflito jurisprudencial ou de contraste normativo entre os vários órgãos da Administração Pública, por exemplo.

No que se refere ao caráter discricionário do exercício do poder de autotutela, é pacífico o entendimento da Corte de Cassação de que a atividade da Administração Pública, ainda que no campo da discricionariedade, deve ser desenvolvida nos limites estabelecidos pela lei e pela norma primária *neminem laedere*, codificada pelo art.2043 do CC.

Logo, é permitindo ao Poder Judiciário verificar se a conduta da Administração Pública foi culposa ou dolosa; e, se violando tal norma, casou lesão ao interesse legítimo ou à direitos subjetivos do contribuinte.

Contudo, segundo a jurisprudência atual, em algumas situações específicas, tal como ocorre em matéria tributária, não há espaço para a discricionariedade, já que a negativa do exercício de autotutela seria considerada um arbítrio que contrasta com os princípios de imparcialidade, correção e boa administração, os quais informam a atividade pública.

Segundo FRANCESCO TESAURO, em Direito Tributário, o exercício do poder de autotutela não pressupõe a avaliação de conveniência: a retirada ou a correção de um ato ilegítimo resultam da aplicação do princípio de boa-fé, ao qual o Fisco deve obedecer. A correção do ato pressupõe a existência de um vício e justifica-se somente em razão do dever que toda Administração tem de proteger a legalidade.⁵²

Nesse sentido, de acordo com a Corte de Cassação, quando o Fisco não exercita tempestivamente o poder de autotutela constringendo o particular a afrontar um processo judicial para obter a anulação do ato ilegítimo, não se pode negar que existe responsabilidade do Estado pelos danos suportados pelo contribuinte devido à tal omissão do ente público.⁵³

⁵² TESAURO, Francesco. **op.cit.**, p. 82.

⁵³ ITÁLIA. Cassação Civil, Seção III, n. 914, 20 de janeiro de 2010: “Questa Corte há già avuto occasione di pronunciarsi sul punto, con riferimento ad un caso símile a quello di specie, ed ha affermato che può essere riconosciuto il risarcimento del danno sopportato da un soggetto per ottenere l’annullamento di un provvedimento amministrativo in sede di autotutela (danno consistente nelle spese legali sostenute per proporre ricorso contro l’atto illegittimo), non essendo esclusa la qualificazione di tali spese come danno risarcibile, per il solo fatto che esse si riferiscono ad un procedimento amministrativo (Cass. civ. Sez. 1, 23 luglio 2004, n. 13801). Nel caso in esame l’ingiustizia del danno è messa in questione sotto un diverso profilo, cioè nel senso che si dovrebbe ritenere sottatto al giudice ordinario il potere di valutare tempi e modalità di esercizio del potere di autotutela. La soluzione, tuttavia, non può essere diversa, in quanto il danno di cui si chiede il risarcimento in relata deriva dal compimento dell’atto illegittimo, essendo l’intervento in autotutela solo il mezzo che avrebbe potuto eliminarne tempestivamente gli effetti. Ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, al punto di costringere il privato ad affrontare spese legali e d’altro genere per proporre ricorso e per ottenere per questa via l’annullamento dell’atto, la responsabilità della P.A. permane ed è innegabile. Non si tratta, quindi, dell’indebita interferenza della giurisdizione sulle modalità di esercizio del potere amministrativo, ma dell’accertamento che il danno conseguente all’atto illegittimo ha esplicito tutti i suoi effetti, per non essere la PA tempestivamente intervenuta ad evitarli, con i mezzi che la legge le attribuisce”.

2.2 Culpa *lato sensu* do Estado como aparato administrativo

2.2.1 A violação do princípio *neminem laedere* e a culpa do Estado

Regra geral, a responsabilidade civil resulta da prática de uma conduta ilícita por um sujeito e compreende duas espécies, quais sejam: responsabilidade por inadimplemento de uma obrigação, que se denomina responsabilidade contratual; e, responsabilidade por ato ilícito, intitulada extracontratual ou aquiliana, que surge todas as vezes que, fora dum vínculo obrigatório pré-estabelecido, houver violação do preceito geral de não turbar a esfera jurídica de outrem, que se traduz no dever estabelecido pelo princípio *neminem laedere*, o qual foi disciplinado pelo art. 2043 do CC.⁵⁴

Apesar das diferentes construções jurídicas propostas em âmbito doutrinário, tal como a teoria da responsabilidade a contato ou da responsabilidade pré-contratual, após um longo e tormentoso percurso evolutivo, a Corte de Cassação declarou que a responsabilidade do Estado é de natureza extracontratual, inclusive quando se trata de matéria tributária, sendo a culpa um dos elementos essenciais para a sua configuração, já que se aplica o art.2043 do CC. Logo, para ser considerada fonte de responsabilidade, a conduta comissiva ou omissiva da Administração Tributária deve ser necessariamente dolosa ou culposa.⁵⁵

Substancialmente, o dolo e a culpa constituem uma qualidade da conduta ilícita, que irá condicionar o dever do Estado de ressarcir danos quando estiverem presentes também os demais elementos da *fattispecie* do art.2043 do CC. Conforme anteriormente mencionado, em matéria de responsabilidade extracontratual, não basta o ato ilegítimo, é necessário um *quid pluris* que se verifica na comprovação da culpa e na existência de um dano.

Importante esclarecer que, apesar da responsabilidade do Estado ser classificada como da espécie extracontratual e do tema estar pacificado na jurisprudência há praticamente 15 anos com fundamento no acórdão n.500/99, sem que houvesse alteração ou nova proposta de discussão, ainda há alguns doutrinadores no Direito italiano, embora em pequeno número, que rejeitam tal posicionamento da Corte de Cassação.

Tais teorias não serão aprofundadas nesta tese, pois não apresentaram relevância prática para o tema da responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália, como também

⁵⁴ CAVALLARO, Maria Cristina. **Potere amministrativo e responsabilità civile**. Torino: G. Giappiechelli Editore, 2004, p.13.

⁵⁵ FRANZONI, Massimo. **Trattato di responsabilità civile: Illecito**. Milano: Giuffrè Editore, 2004, p.157.

não iriam contribuir para solucionar a questão em relação ao ordenamento jurídico no Brasil. Ademais, o objeto da pesquisa restringe-se ao direito aplicado pelo Poder Judiciário por meio da análise de suas decisões, principalmente dos acórdãos proferidos pela Corte de Cassação, de acordo com os quais resta pacífico a natureza extracontratual da referida responsabilidade, que impõe a comprovação da culpa.

Depois de superada a teoria da infalibilidade, a qual vigorou por muito tempo na Itália, reconheceu-se, sobretudo em âmbito jurisprudencial, que não somente o cidadão, mas também o Estado tem o dever de obedecer ao princípio *neminem laedere*, por isso se submete às consequências previstas no art.2043 do CC.

Esse raciocínio resulta da previsão constitucional dos princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, que regulam a ação administrativa e limitam o exercício do poder discricionário, dispostos, respectivamente, nos artigos 23 e 97 da Constituição.

Igualmente, em âmbito ordinário, a Lei de Procedimentos Administrativos (Lei n.241/90) e o Estatuto dos Direitos do Contribuinte (Lei n. 212/00), que complementam as normas constitucionais, impõem ao Estado o dever de respeitar, no exercício da imposição de tributos, os princípios de economicidade, eficácia, publicidade e transparência; bem como os princípios de razoabilidade, proporcionalidade e adequação.

Importante destacar que o art.10 do Estatuto dos Direitos do Contribuinte impõe à ambas as partes da relação jurídica tributária (fisco e contribuinte) o dever de se comportar de forma correta e segundo os ditames de boa-fé, o que caracteriza o princípio de colaboração e a tutela da confiança, sob pena de, semelhantemente, constatar-se a culpa do Estado.

O descumprimento das referidas normas caracteriza a culpa do Estado, qualifica a conduta como ilícita e constitui fonte de responsabilidade civil, inclusive no setor fiscal.

Portanto, a previsão constitucional e infraconstitucional de todos os princípios e postulados criados para regular o *modus operandi* da Administração Tributária no exercício de suas atividades, ainda que no campo da discricionariedade, revela que: i) não é permitido ao Estado lesar a esfera jurídica de outrem no exercício das atividades tributárias, razão pela qual deve respeitar o princípio *neminem laedere*, sob pena de se submeter às consequências do art.2043 do CC, no caso de violação; ii) tais normas jurídicas atuam como um indicador da conduta culposa do Fisco; e, iii) constituem um limite ao exercício da discricionariedade.

Noutros termos, impõe-se ao Estado o dever de agir de acordo com a legalidade, a imparcialidade, a boa-fé, a transparência, a razoabilidade, etc., pois, a vontade do legislador era regular a atividade do Estado a fim de evitar lesão à esfera jurídica do cidadão, inclusive em matéria fiscal. Logo, tais princípios integram a norma primária *neminem laedere* prevista no art.2043 do CC, podendo ser individualizados no elemento culpa em sentido lato.⁵⁶

Nesse sentido, consente-se ao Poder Judiciário aferir se por parte do ente público houve qualquer conduta culposa na imposição do tributo, que se verifica no caso de violação dos princípios de ação administrativa, a qual tenha determinado a lesão de interesse legítimo ou de direito subjetivo do contribuinte, produzindo danos.

Constada a violação dos deveres de diligência, correção e boa-fé, os quais devem ser interpretados à luz dos princípios de imparcialidade e boa administração, o Estado será obrigado a ressarcir os danos sofridos pelo contribuinte.

Como analisado, a responsabilidade não pode ser imputada ao Estado com base somente no dado objetivo da ilegitimidade da ação tributária ou na verificação da culpa do agente público de acordo com os parâmetros de negligência e imperícia. A responsabilidade do Estado resulta da adoção ou da execução de um ato ilegítimo de forma culposa, o que lhe atribui o caráter ilícito, já que violados os princípios de ação administrativa, o dever de agir corretamente e os ditames da boa-fé.⁵⁷

Não basta que seja ilegítimo, o ato precisa ser ilícito; e, a ilicitude é resultado da conduta culposa acrescida de um dano injusto. Segundo a interpretação da jurisprudência, a culpa se traduz na situação de deformidade estrutural de um modelo de ação administrativa que deve se inspirar nos princípios constitucionais do art. 97 da Constituição; logo, a culpa é consequência da deformidade do procedimento (ou do próprio ato) em relação ao modelo de ação administrativa disposto na constituição e em leis infraconstitucionais.⁵⁸

⁵⁶ “La PA è responsabile per i danni subiti dai contribuenti che siano causalmente riconducibili alla violazione dei doveri di diligenza, correttezza e buona fede, nell’espletamento dei compiti di ufficio, trattandosi di doveri posti da norme di legge o regolamentari che ne regolano l’attività da interpretarsi alla luce dei valori costituzionali a tutela dei principi di imparzialità e buona amministrazione e costituenti limiti esterni alla sua attività discrezionale, che integrano la norma primaria del *neminem laedere* di cui all’art. 2.043 CC. CHINDEMI, Domenico. Comportamento illecito dei dipendenti degli uffici finanziari e risarcimento del danno a favore del contribuente. In: **Responsabilità civile e previdenza**, fasc.9, 2011, p. 1763-1764.

⁵⁷ *Idem*.

⁵⁸ GOBBI, Cristiano. Accertamento tributario illegittimo e diritto al risarcimento del danno. In: **Teoria e Pratica del Diritto**. Milano: Giuffrè Editore, 2013, p.73.

Nesse sentido, a ilegitimidade do ato ou do comportamento em relação às normas do ordenamento jurídico não implica a culpa *in re ipsa* do Estado. Pelo contrário, requer-se uma investigação voltada para aferir se houve a violação dos princípios de imparcialidade, de correção e de boa administração, conforme afirmou a Corte de Cassação por meio dos acórdãos n.500/99 e n.722/99.⁵⁹

2.2.2 A relevância dos acórdãos n.500/99 e n.722/99 da Corte de Cassação para a responsabilidade do Estado em matéria fiscal

Hoje em dia, não é possível defender a predominância do princípio do *favor fisci* nas relações tributárias do mesmo modo como foi efetuado há poucos séculos atrás. Naquela época, tendencialmente, sacrificava-se um interesse do particular para que prevalecesse um interesse coletivo sem dar a devida importância à busca de um equilíbrio entre eles, tal como é feito pelas constituições atuais.

A excessiva prevalência do princípio *favor fisci* justificava-se, sobretudo, devido à histórica sujeição do cidadão em relação ao Estado; como também, à exigência de conferir mais rapidez e certeza à imposição tributária e ao pagamento do tributo.

Tal situação se modificou de forma concreta com o acórdão n.500/99, proferido pela Corte de Cassação, em que se reconheceu a possibilidade de ressarcimento dos danos causados pelo Estado em caso da lesão do interesse legítimo com base na aplicação da cláusula geral de responsabilidade do art.2043 do CC.

“Ai fini della configurabilità della responsabilità aquiliana non assume rilievo la qualificazione formale della posizione giuridica vantata dal soggetto: pertanto il destinatario di un atto illegittimo della P.A., che sia stato posto in essere con dolo o colpa e che sia stato causa di un danno ingiusto – diretta conseguenza del provvedimento – ha titolo al risarcimento dei danni, anche se titolare non di un diritto soggettivo ma di un interesse giuridicamente rilevante (diverso dalla mera aspettativa). La relativa controversia, ove non riguardi materia devoluta per legge alla giurisdizione esclusiva dei giudici amministrativi, è di competenza dell’ autorità giurisdiziativa ordinaria, la quale può pronunciarsi sulla domanda senza attendere l’ esito del giudizio del annullamento dell’ atto, di competenza della giurisdizione amministrativa di legittimità”. (Seções Unidas da Corte de Cassação, de 22 de julho de 1999, acórdão n.500).

⁵⁹ CARINGELA, Francesco; PROTTO, Mariano. **La responsabilità civile della Pubblica Amministrazione**. Bologna: Zanichelli Editore, 2009, p.173.

Além disso, depois de poucos meses, outra importante mudança aconteceu com o acórdão n.722/99, especificamente em matéria fiscal, em que a Corte de Cassação declarou que as atividades da Administração Tributária também devem ser desenvolvidas dentro dos limites estabelecidos não apenas pela lei, mas pela norma primária *neminem laedere*.

Logo, foi expressamente declarado pela Corte de Cassação, por meio do acórdão n.722/99, que é dever do Estado ressarcir os danos causados ao contribuinte em razão do exercício da atividade tributária, nos seguintes termos:

“L’attività della P.A, anche nel campo tributario, deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma anche dalla norma primaria del *neminem laedere*, per cui è consentito al giudice ordinario – al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato – accertare se vi sia stato da parte della stessa amministrazione un comportamento colposo tale che, in violazione della sindacata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo; infatti, stanti i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall’art. 97 cost., la P.A è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall’art. 2.043 c.c, atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale, ancorchè il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario”. (Seções Unidas, Corte de Cassação, n.722, de 15 de outubro de 1999).

Na ocasião em que foram proferidos os acórdãos, declarou-se que cabe ao Poder Judiciário analisar se houve conduta culposa por parte da Administração Tributária –isto é, praticada em desconformidade com os princípios de legalidade, de imparcialidade e de boa administração – que, ao violar a norma primária *neminem laedere*, tenha determinado a lesão de direitos subjetivos ou de interesse legítimo do contribuinte ocasionando danos a serem ressarcidos com base no disposto no art.2043 do CC.

Portanto, a conduta ilícita praticada pela Administração Tributária pressupõe não apenas a investigação da ilegitimidade do ato – ou seja, da presença dos vícios que o tornam nulo, anulável ou inexistente, tais como: incompetência, excesso de poder e violação da lei –, mas da presença do elemento psicológico culpa ou dolo, os quais atribuem o caráter ilícito ao *provvedimento amministrativo*, caracterizando-o como culposo; e, do dano injusto, que não se refere apenas à lesão de direitos subjetivos.

Esses dois pronunciamentos da Corte de Cassação proferidos no ano de 1999 são relevantes para o ordenamento jurídico da Itália, pois, a partir deles, o cidadão deixou de ser classificado como um súdito e passou a ser considerado como um sujeito com o qual o Estado

deve instaurar um diálogo de boa-fé e de cooperação. Isso repercutiu sobre a possibilidade de ressarcimento de danos pelo exercício ilegítimo da atividade administrativa e tributária.⁶⁰

Tais acórdãos proporcionaram uma grande reflexão sobre o modo como o Estado deve se relacionar com o cidadão; e, promoveram diversas modificações no sistema jurídico italiano, a exemplo do reconhecimento da competência da jurisdição administrativa por meio da Lei n.205/00 para decidir sobre ações de ressarcimento de danos, bem como a elaboração da Lei n.212/00 (Estatuto dos direitos do contribuinte).

Reconheceu-se que era necessário ao Poder Judiciário realizar uma investigação penetrante a respeito da verificação da culpa da Administração Tributária na emanção de um *provvedimento amministrativo* para que fosse possível imputar a responsabilidade ao Estado pelos danos resultantes da atividade administrativa de imposição de tributos.

Dessa forma, a imputação da responsabilidade ao Estado deixou de limitar-se ao exame da ilegitimidade do *provvedimento amministrativo* e passou a se estender à avaliação da culpa da Administração, como organização funcional e qualificada, isto é, como *apparato amministrativo*, com base nos indícios da conduta praticada com violação das normas de imparcialidade, correção e boa administração, que devem inspirar a ação administrativa.⁶¹

Sendo assim, a investigação deve ocorrer em dois planos diferentes: de um lado, deve-se apurar a ilegitimidade do *provvedimento amministrativo* em razão de incompetência, da violação da lei e do excesso de poder – recorde-se que a doutrina majoritária entende que todas as hipóteses podem ser incluídas unicamente no item violação da lei.

De outro lado, analisa-se a culpa da Administração Pública ao praticar ou colocar tal *provvedimento amministrativo* em execução, ou seja, se o comportamento em toda sua complexidade viola os princípios de imparcialidade, correção e bom andamento, segundo o art.97 da Constituição, que regem a ação administrativa limitando a atuação discricionária.

⁶⁰ Essa modificação da relação estabelecida entre Estado e contribuinte, que impôs a boa-fé e a cooperação recíproca, concretizou-se imediatamente com a entrada em vigor da Lei n.212, de 27 de julho de 2000, intitulada Estatuto dos direitos do contribuinte, que prevê em seu art. 10 que: “i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”. Para maiores esclarecimentos, sugere-se consultar o capítulo I desta tese.

⁶¹ ALPA, Guido e GAROFOLI, Roberto. **op.cit.**, p. 1762.

Logo, a prova da culpa deixa de relacionar-se unicamente com a ilegitimidade do *provvedimento* e passa a conectar-se com os princípios constitucionais que disciplinam a atividade e a organização da administração pública, sendo produzida pelo prejudicado.^{62 63}

2.2.3 Culpa do aparato administrativo e não do agente público

Conforme será detalhado ao longo desse capítulo, a Suprema Corte afirmou que a responsabilidade do Estado é subjetiva e resulta do comportamento ilícito, leia-se, culposos, da Administração Pública, ou seja, não decorre da avaliação da culpa do agente que praticou o ato, razão pela qual foi denominada *responsabilità per apparato*.

De acordo com as afirmações da Corte de Cassação no referido acórdão:

“L'imputazione non potrà quindi avvenire sulla base del mero dato obiettivo dell'illegittimità dell'azione amministrativa, ma il giudice ordinario dovrà svolgere una più penetrante indagine, non limitata al solo accertamento dell'illegittimità del provvedimento in relazione alla normativa ad esso applicabile, bensì estesa anche alla valutazione della colpa, **non del funzionario agente** (da riferire ai parametri nella negligenza o imperizia), ma della **Pubblica Amministrazione intesa come apparato** che sarà configurabile nel caso in cui l'adozione e l'esecuzione dell'atto illegittimo (lesivo dell'interesse del danneggiato) sia avvenuta in violazione delle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione alle quali l'esercizio della funzione amministrativa deve ispirarsi e che il giudice ordinario può valutare in quanto si pongono come limiti esterni alla discrezionalità”. (Cass. SS.UU, 22 luglio 1999, n.500). (Negritei)

A particularidade desse acórdão é que a Suprema Corte excluiu a necessidade de provar a culpa do agente público, o qual fisicamente praticou o ato ilegítimo, por reconhecer

⁶² Importante mencionar que os princípios de imparcialidade, *correttezza* e boa administração, enunciados pela Corte de Cassação italiana demonstram uma evidente analogia com os tradicionais vícios do *provvedimento amministrativo*. Por exemplo: a violação do princípio de imparcialidade, de modo geral, associa-se ao vício de excesso de poder. O descumprimento do princípio de bom andamento esbarra na violação da lei, entendida como a falta de respeito das normas que especificam os conteúdos e as modalidades de exercício do poder administrativo. Entretanto, conforme se verifica no acórdão n. 4239, proferido pela Seção V do Conselho de Estado em 06 de agosto de 2001, existe apenas uma forte semelhança entre os diferentes parâmetros, a qual não se refere à absoluta equivalência entre o juízo de legitimidade e a análise da culpa. GAROFOLI, Roberto; RACCA, Gabriella; PALMA, Michele de. Responsabilità della Pubblica Amministrazione e risarcimento del danno innanzi al giudice amministrativo. In: **Teoria e Pratica del Diritto Amministrativo**. Milano: Giuffrè Editore, 2003, p.144.

⁶³ “A realização de uma investigação aprofundada a respeito da existência ou não da culpa deve ser interpretada diante da necessidade de avaliar o comportamento da Administração Pública em toda a sua complexidade, visto que é possível que sejam emanados atos ilegítimos, os quais resultam dum comportamento correto, em que não há conduta culposa; como também atos legítimos, porém resultantes de comportamentos incorretos da administração pública. Por isso, é possível que a culpa seja excluída no caso de *provvedimento amministrativo* ilegítimo, ou o contrário, que esteja presente na hipótese de *provvedimento amministrativo* legítimo”. *Ibidem*, p.141.

suficiente somente a prova da culpa da organização administrativa, a qual resulta da violação de normas comuns de prudência.

Isso ocorre, por exemplo, se a atividade administrativa é desenvolvida de forma negligente e imprudente, com o descumprimento dos princípios de imparcialidade e boa administração; e, com a violação de leis e de regulamentos de observância obrigatória, vinculantes para a atividade administrativa, inclusive tributária.

Tal entendimento foi reforçado pelo pronunciamento n.4461, de 02 de setembro de 2005, do Conselho de Estado, por meio do qual se afirmou que a atividade desenvolvida pela Administração Pública não pode resultar do comportamento psicológico de um agente público, visto que é produto de procedimento administrativo impessoal que a torna objetiva.

Vale frisar, contudo, a necessidade de provar que o sujeito que praticou a conduta ilícita se insere na organização administrativa, isto é, que possui vínculo com o ente público e que agiu com o propósito de cumprir deveres institucionais, tal como já acima exposto, o se denomina nexos de ocasionalidade.⁶⁴

Para MICHELE CORRADINO, a culpa da Administração Pública coincide com a disfunção no exercício da função administrativa – que é determinada pela desorganização da gestão do pessoal, dos meios e dos recursos dos entes administrativos –, ao que se imputa a adoção e a execução do ato ilegítimo.⁶⁵ Dessa forma, a avaliação da culpa do Estado deve ser efetuada a partir da comparação entre o comportamento efetivamente adotado na situação concreta pela Administração Tributária e o comportamento estabelecido pelo ordenamento jurídico, analisando-se eventuais desvios e a sua motivação.

Nesse sentido, o pronunciamento n.6456, de 31 de outubro de 2006, do Conselho de Estado, Seção IV:

“al fine dell’ accertamento dell’ elemento soggettivo non deve farsi riferimento all’ atteggiamento dell’ agente, dovendo piuttosto farsi riferimento al funzionamento complessivo dell’ apparato pubblico, al fine di verificare se, in concreto, tale funzionamento sia stato coerente con le regole di legalità, imparzialità e buon andamento che devono presiedere, ai sensi dell’ art.97 della Costituzione, all’ esercizio della funzione amministrativa”.

⁶⁴ L’ attività dell’ amministrazione pubblica non può essere ricondotta ad un atteggiamento psicologico dell’ agente, ma è frutto di procedimenti amministrativi impersonali che la rendono oggettiva, di modo che l’ imputazione a colpa della condotta dell’ amministrazione va considerata in termini di raffronto tra il comportamento effettivamente tenuto e quello richiesto dall’ ordinamento. (Conselho do Estado, 2.9.05, n.4461, in *Giur. It.*, 2006, fasc. 2, p. 420).

⁶⁵ CORRADINO, Michele. **Diritto amministrativo**. 2.ed.. Padova: CEDAM, 2009, p.1001.

2.2.4 Prova da culpa

Outro aspecto relevante em matéria de responsabilidade do Estado refere-se ao ônus da prova, ou seja, à necessidade de individuar o sujeito que tem o dever de comprovar o caráter culposo ou não da conduta da Administração Pública.

Conforme já afirmado, a responsabilidade extracontratual foi reconstruída pela jurisprudência, sobretudo, pelo acórdão n.500/99 das Seções Unidas da Corte de Cassação, a partir do art.2043 do CC. De um lado, formou-se uma corrente jurisprudencial que afirma a possibilidade de adotar os princípios gerais do Código Civil inclusive no que tange ao ônus da prova, de modo que compete ao particular, que se lamentou do dano injusto por culpa da conduta ilegítima da Administração Pública, comprovar os elementos constitutivos do tipo descrito no art.2043 do CC.⁶⁶

Esclarecem GIUSEPPE CASSANO e CARMELO GIURDANELLA que esse entendimento comprova uma grande mudança em relação ao passado, em que a teoria da culpa *in re ipsa* impunha a presunção absoluta da culpa da Administração todas as vezes em que fosse praticado um ato ilegítimo. A adoção das normas civis determina a difícil tarefa de provar que o ato emanado é ilegítimo e que foi praticado de forma culposa.⁶⁷

De outro lado, a Corte de Cassação entendeu que o juiz ordinário competente para julgar o pedido de ressarcimento de danos pode emprestar o arcabouço probatório do processo de anulação do ato em sede administrativa e tributária, o qual comprova ou exclui a culpa da Administração Pública.

A reconstrução do elemento subjetivo do ilícito mirava evitar que o prejudicado tivesse em mãos a necessidade de realizar a prova diabólica de demonstrar o comportamento culpável do funcionário ou dos funcionários que tivessem praticado o *provvedimento* lesivo.

De acordo com pronunciamento da Seção V do Conselho de Estado n.4239, de 06 de agosto de 2001, admitiu-se que o particular efetue apenas a prova do dano suportado e do nexo de causalidade com o *provvedimento* viciado, impondo-se à Administração o ônus de demonstrar, com base em elementos de fato e de direito, que não agiu culposamente ou

⁶⁶ La condanna al risarcimento di danni conseguenti ad illegittima attività provvedimento presuppone la prova il cui onere grava in via principale sul danneggiato, non solo dell'illegittimità del provvedimento, ma anche del danno del quale si invoca il ristoro, del nesso di causalità tra provvedimento e danno nonché dell'elemento soggettivo coincidente con la colpa dell'amministrazione. TAR Calabria, 05.05.05, n.736, In *Giornale Diritto Amministrativo*, 2005, n.7, p.766

⁶⁷ CASSANO, Giuseppe; GIURDANELLA, Carmelo. **La responsabilità della pubblica amministrazione**. Padova: CEDAM, 2007, p.250.

que ocorreu um erro escusável. Isto é, a própria Administração deve comprovar a ausência de culpa. É possível que o contribuinte dê indícios da culpa da Administração, competindo a essa fazer a prova da exclusão da culpa.

Portanto, optou-se por uma simplificação da distribuição do ônus da prova, o que parece atender às exigências relacionadas às garantias do particular. Segundo MICHELE CORRADINO, trata-se de algo análogo ao inadimplemento das obrigações contratuais e ao dever de *correttezza* que ocorre na fase das tratativas na responsabilidade pré-contratual.⁶⁸

2.3 Dano

O dano é o principal pressuposto da *fattispecie* do art.2043 do CC. Apesar disso, o Código Civil não possui uma definição jurídica de dano, mas apresenta critérios suficientes que determinam sua relevância e que possibilitam a elaboração de um conceito, do que pode resultar a multiplicidade de definições em âmbito doutrinário, já que o tema pode ser tratado sob diversos pontos de vista.

Constata-se que o termo dano não foi empregado pela linguagem jurídica com o mesmo significado atribuído pela linguagem comum. Dito de outro modo: na vida cotidiana, inúmeras situações são experimentadas pelos indivíduos como danosas, porém nem todas se enquadram na moldura do art.2043 do CC, que prevê como pressuposto da responsabilidade exclusivamente o dano injusto que se refere à lesão de um interesse de um terceiro merecedor da proteção da lei, por exemplo: a lesão do direito à propriedade, à privacidade, à integridade física, moral, etc.

A impossibilidade de usar o próprio veículo automotor em virtude do bloqueio do bem efetuado pela Administração Tributária para garantir um débito fiscal indevido dada a inexistência de título executivo é um exemplo de comportamento ilícito produtor de dano tutelado pelo ordenamento jurídico. Nesse caso, verifica-se a lesão do direito à propriedade, além do dano econômico; pois, por exemplo, o veículo era utilizado para efetuar entregas de

⁶⁸ Tale semplificazione probatoria viene, in particolare, giustificata e legittimata non tanto com il ricorso a presunzioni semplici, pure limitatamente invocabili nell'accertamento dell'elemento soggettivo, ma con una distribuzione dell'onere della prova che, sotto un profilo sostanziale, appare rispondere ad esigenze di garanzia e di favore per la posizione processuale del privato e, sotto un profilo di coerenza logico-sistematica dell'ordinamento processuale, si fonda su una lettura dell'illecito dell'amministrazione in termini analoghi a quelli propri dell'inadempimento di un'obbligazione contrattuale o dei doveri di correttezza ravvisabili nella fase delle trattative e, quindi, tipici della responsabilità precontrattuale. Tale impostazione muove altresì dalle affermazioni della Corte di Giustizia, effettuate in una pronuncia emessa nei confronti del Portogallo nel 2003 (causa C-275/03) secondo le quali è incompatibile con il diritto comunitario una norma che subordini il risarcimento del danno alla prova da parte del danneggiato del dolo o della colpa della P.A. CORRADINO, Michele. *op.cit.*, p. 1002.

mercadorias comercializadas pela sociedade contribuinte, sendo necessário alugar um novo veículo ou contratar um taxi para a sua realização. Logo, há um dano juridicamente relevante e passível de ressarcimento, pois tutelado pelo ordenamento jurídico.

Se o contribuinte fosse efetivamente devedor dum tributo legitimamente exigido, o prejuízo suportado em virtude da necessidade de contratar um taxi para efetuar a entrega das mercadorias devido ao bloqueio do veículo não seria tutelado pelo ordenamento jurídico, ou seja, não haveria ressarcimento, tendo em vista a licitude do ato de bloqueio para garantia de um débito tributário devido e não adimplido.

Outra hipótese: a inspeção judicial no escritório do contribuinte por agentes do Fisco para verificar documentos contendo informações de caráter fiscal sem a existência de um mandado com autorização específica para a apreensão de cartas e de documentos de clientes; bem como, de *pen drives* e de arquivos dos computadores dos funcionários.

Em tal situação, verifica-se que há lesão de direitos invioláveis dos indivíduos, constitucionalmente protegidos, por exemplo: da liberdade pessoal, da inviolabilidade de domicílio e do sigilo de correspondência. Logo, os danos patrimoniais e não patrimoniais decorrentes desse comportamento ilícito são passíveis de ressarcimento.

Isso porque, a lei impõe a necessidade de um mandado específico para que seja realizada a inspeção de locais e a apreensão de objetos, de modo que a falta desse documento caracteriza a ilicitude da conduta. Ademais, há proteção constitucional da liberdade pessoal, da inviolabilidade de domicílio e do sigilo de correspondência; razão pela qual, a lesão de tais interesses juridicamente protegidos confere relevância jurídica ao dano.

Entretanto, se houver autorização específica da autoridade competente contendo a indicação expressa dos atos que devem ser praticados na inspeção, devidamente motivada e com a justificativa necessária, não há que se falar na lesão de direitos nem de dano injusto, pois o ato é considerado legítimo.

Outro exemplo: na hipótese em que o agente público comparece no escritório do contribuinte com o escopo de penhorar bens em execução forçada na presença de clientes, familiares e funcionários do contribuinte, desconsiderando a existência de uma sentença com trânsito em julgado proferida em âmbito penal que absolveu o contribuinte da acusação pela prática de crime de evasão fiscal, apesar da Administração Tributária ter sido notificada pelo Poder Judiciário, de modo que a conduta é considerada ilícita.

Além da lesão ao direito à propriedade, constata-se a lesão à imagem profissional do contribuinte, pois a penhora foi efetuada na presença de familiares, funcionários e clientes com base em um débito indevido, isto é, sem que houvesse uma causa capaz de justificá-la, por isso o dano é passível de ressarcimento, já que tutelado pelo ordenamento jurídico.

Como o legislador italiano apresentou diversas conotações para a noção de dano, seu conceito pode assumir diversos significados, sendo todos adequados, vale dizer: i) perda patrimonial segundo as regras de causalidade jurídica, conforme o art.1223 do CC; ii) evento lesivo, ou seja, o momento da saturação da conduta, também denominado evento dano; iii) interesse que merece tutela conforme as normas do ordenamento jurídico, o intitulado dano injusto, segundo o art.2043 do CC; e, iv) perda não patrimonial, isto é, consequências que não são econômicas, porém merecem reparação.

A responsabilidade extracontratual atua todas as vezes que o dano suportado pelo prejudicado não puder ser justificado segundo os critérios do ordenamento jurídico. Nessa perspectiva, trata-se de selecionar quais são os bens e interesses juridicamente relevantes a fim de ativar a responsabilidade do Estado, já que nem todo prejuízo em sentido econômico pode ser considerado um dano em sentido jurídico.

Do ponto de vista normativo, a seleção dos bens e dos interesses cuja lesão pode ativar a responsabilidade civil se resolve na reconstrução do significado do atributo injusto estabelecido no art. 2043 do CC, visto que apenas o dano classificado como injusto é passível de ressarcimento.

Segundo esclarecem LUCA NIVARRA, VINCENZO RICCIUTO e CLAUDIO SCOGNAMIGLIO: conforme a reconstrução mais prestigiada, considera-se injusto o dano causado por meio da lesão de uma situação jurídica subjetiva de outrem, a qual priva o titular da utilidade reservada pela norma jurídica: e, sempre que tal lesão não seja de algum modo justificada.⁶⁹

Como já mencionado, a norma atribui ao proprietário o direito de gozar de um bem de sua propriedade, reservando-lhe, ao mesmo tempo, a utilidade derivada desse direito. É injusto o dano que priva o proprietário de tal utilidade, sendo passível de ressarcimento, por exemplo, o dano que se traduz no custo do aluguel de um meio de transporte substitutivo.

⁶⁹ “Secondo la ricostruzione che pare preferibile, ingiusto deve ritenersi il dano arrecato tramite la lesione di una altrui situazione giuridica soggettiva che privi il titolare delle utilità riservategli dalla norma giuridica: e sempre che tale lesione non risulti altrimenti giustificata”. NIVARRA, Luca; RICCIUTO, Vincenzo; SCOGNAMIGLIO, Cláudio. **Diritto privato**. 3.ed. Torino: G.Giappichelli editore, 2015, p.458.

Antes de aprofundar o tema, é importante sublinhar: para que haja obrigação de ressarcimento, o dano causado deve ser injusto. Logo, a injustiça é o pressuposto prioritário do dano passível de ressarcimento, razão pela qual o art.2043 do CC discorre explicitamente sobre a figura do dano injusto.⁷⁰

De acordo com a doutrina e a jurisprudência majoritária, a injustificada lesão de um interesse juridicamente tutelado caracteriza o dano injusto. Em outros termos, o dano é injusto no caso em que, ao mesmo tempo, se caracteriza como *non iure e contra ius*, isto é: não justificado pelo exercício de um direito e, ainda, lesivo a uma posição jurídica de outrem.

Conforme já afirmado em parágrafos anteriores, como não foram estabelecidos *a priori* todos os interesses merecedores de tutela, compete aos órgãos do Poder Judiciário selecioná-los afirmando no caso concreto quais são os interesses juridicamente relevantes que dão lugar ao dano injusto.

Com tal propósito, à luz do direito positivo, o julgador deverá efetuar um juízo de comparação entre os interesses em conflito, isto é, entre o efetivo interesse do sujeito que sofreu o dano e o interesse que o agente público perseguia quando praticou o comportamento lesivo.^{71 72}

Portanto, o dano injusto é verificado com base na lesão de uma situação jurídica subjetiva merecedora de tutela de acordo com o ordenamento jurídico e na comparação entre o interesse da vítima e o interesse do agente que causou o dano. Ambos os momentos devem estar fundamentados em índices normativos presentes no ordenamento jurídico.⁷³

Em síntese: a finalidade é avaliar se o sacrifício do interesse do sujeito que sofreu o dano encontra uma justificativa na realização do interesse do autor da conduta, tendo em vista que os sacrifícios somente são possíveis diante de uma ação legítima da Administração Pública.⁷⁴

⁷⁰ STANZIONE, Pasquale. *op.cit.*, p. 788.

⁷¹ CARLEO, Roberto; MARTUCELLI, Silvio; RUPERTO, Saverio. *Istituzioni di Diritto Privato*. Roma: DIKE Giuridica Editrice, 2014, p.970.

⁷² No que se refere ao caráter atípico do fato ilícito delineado pelo art. 2043 do CC, a Corte de Cassação afirma que não é possível individualar, em via preventiva, os interesses que merecem ser tutelados, por isso compete ao juiz, por meio de um juízo de comparação entre os interesses em conflito, apurar se, e com qual intensidade, o ordenamento jurídico tutela os interesses do lesado e determina proteção. ITÁLIA. Corte de Cassação no acórdão n.3286, de 12 de fevereiro de 2013.

⁷³ TRABUCCHI, Alberto. *op.cit.*, p. 1143.

⁷⁴ TORRENTE, Andrea; SCHLESINGER, Piero. *op.cit.*, p. 908.

Constata-se que a noção de injustiça do dano foi imediatamente relacionada com a situação subjetiva objeto de tutela. Nesse sentido, a doutrina divide-se em duas posições: i) a primeira identifica a injustiça com a antijuridicidade e, portanto, com a violação de um direito ou de uma norma; ii) a segunda, com o fim de qualificar o dano como injusto, entende que é suficiente a lesão de interesse que merece ser tutelado, sendo essa corrente majoritária, sobretudo após a publicação do histórico acórdão n.500/99.⁷⁵

De início, com base nessa primeira linha de pensamento, predominava a teoria de que só seriam objeto de ressarcimento em caso de lesão os direitos subjetivos absolutos típicos, em particular, os direitos reais e da personalidade, cuja proteção é *erga omnes*. Logo, apenas o dano derivado da lesão de um direito subjetivo absoluto, ou seja, direito à pessoa e direito reais eram considerados injustos e passíveis de ressarcimento.⁷⁶

Na realidade, esse posicionamento não era estranho à visão de propriedade como centro do Direito Civil, predominante no momento da elaboração do Código Civil em 1942.

Depois dos anos 70, a noção de dano injusto foi progressivamente alargada pela jurisprudência em concomitância com as novas exigências da vida moderna, admitindo-se o ressarcimento de danos resultantes da lesão de direitos subjetivos relativos, por exemplo, os direitos de créditos.

Além da violação de um direito real, da personalidade ou de crédito, estendeu-se a tutela extracontratual a outros interesses que não estão inseridos na categoria dos direitos subjetivos, mas que são situações protegidas pelo ordenamento italiano, tal como no caso do turbamento da posse ou da detenção; bem como, da lesão de interesse legítimo, que resultou da interpretação dada pela Suprema Corte à responsabilidade do Estado mediante o histórico acórdão n.500/99.^{77 78}

Logo, a visão do dano injusto como dano antijurídico passou a ser contestada, já que, segundo a interpretação dada ao art.2043 do CC, o ressarcimento não pressupõe a lesão de um direito absoluto ou relativo, mas o simples comprometimento de um interesse, ainda

⁷⁵ STANZIONE, Pasquale. **op.cit.**, p.789.

⁷⁶ ALPA, Guido. **op.cit.**, p. 651.

⁷⁷ Conferir acórdão n.794, de 15 de janeiro de 2009, proferido pela Corte de Cassação.

⁷⁸ TRABUCCHI, Alberto. **Istituzioni di Diritto Civile**. 47 ed. A cura di Giuseppe Trabucchi. Padova: CEDAM, 2015, p.1142.

que de mero fato, o qual é considerado merecedor de proteção em virtude dos princípios gerais do ordenamento.⁷⁹

Há ainda quem defenda que a injustiça do dano é resultado da violação do limite constitucional de solidariedade previsto no art. 2 e 41, §2º da Constituição.

Excluem-se a injustiça do dano e a antijuridicidade da conduta se o dano resultar de ato praticado no cumprimento de um dever imposto pela norma jurídica ao agente público ou do cumprimento da ordem legítima de uma autoridade pública. Nesse mesmo sentido, se o ato for praticado em legítima defesa e no exercício de direito.⁸⁰

Na esfera jurídica do sujeito prejudicado, o dano injusto traduz-se imediatamente num efeito negativo economicamente qualificável, de acordo com as especificações do dano patrimonial e não patrimonial. Dentro dessa perspectiva, o dano revela o prejuízo econômico produzido no patrimônio do prejudicado como consequência do evento lesivo.

Dessa forma, essa noção de dano se concretiza, por um lado, em relação ao dano patrimonial, por meio dos dois elementos, quais sejam: dano emergente e lucro cessante, nos termos do art.1223 do CC; e, por outro lado, no que se refere ao dano não patrimonial, pela liquidação equitativa efetuada pelo juiz, considerando a intrínseca dificuldade de traduzir, em parâmetros econômicos, as situações de caráter puramente pessoal.⁸¹

2.3.1 Danos patrimoniais e não patrimoniais

O fato ilícito adquire relevância jurídica para a responsabilidade extracontratual ao produzir um dano que gera prejuízo patrimonial ou não patrimonial a alguém. Por isso, o dano se identifica com uma diminuição suportada pela vítima do ilícito.⁸²

Desse modo, a noção de dano implica um cálculo entre o montante do patrimônio do sujeito prejudicado em um certo momento histórico – isto é, antes do evento lesivo – e o montante do patrimônio que deveria existir, caso não fosse verificado o evento lesivo. Nesse sentido, com o pagamento de uma soma em dinheiro obtém-se idealmente a recomposição do estado existente *quo ante*.

⁷⁹ STANZIONE, Pasquale. **op.cit.**, p. 789.

⁸⁰ ITÁLIA. Corte de Cassação, acórdão n.6041, de 6 de março de 2008.

⁸¹ BORDON, Raniero; Rossi, Stefano; TRAMONTANO, Luigi. **La nuova responsabilità civile**. Torino: UTET, 2010, p.26.

⁸² SALVI, Cesare. **Danno**. In: Digesto delle discipline privatistiche. UTET, Torino, p. 63.

O ordenamento jurídico aplica ao dano o sistema bipolar: dano patrimonial – que se concretiza na lesão de interesses econômicos do prejudicado –, e dano não patrimonial – que se concretiza na lesão de interesses da pessoa que não apresentam relevância econômica.

A lesão de um interesse tutelado pelo ordenamento jurídico, vale dizer, o mesmo dano evento – por exemplo, lesão da integridade física – pode comportar, ao mesmo tempo: i) um dano patrimonial com a necessidade de reembolsos médicos; ii) a perda de rendimentos em razão da impossibilidade de exercer atividades profissionais; como também, iii) um dano não patrimonial, o qual se verifica pelo sofrimento como consequência do trauma, de uma lesão permanente à integridade biopsíquica e de alterações de hábitos e estilo de vida.

Analisando a situação do ponto de vista tributário: a lesão de interesses tutelados pelo ordenamento jurídico também em âmbito das relações tributárias, tal como o direito à propriedade e à imagem do contribuinte, pode comportar dano patrimonial e não patrimonial.

Imagine o caso em que é proferida sentença pelo Poder Judiciário, com trânsito em julgado, por meio da qual se declara ilegítima a cobrança do tributo objeto da lide porque é indevido; contudo, apesar de regularmente notificada da decisão judicial, a Administração Tributária prossegue com atos de execução forçada, efetuando a penhora de bens na sede da empresa contribuinte na presença de clientes e funcionários.

A penhora dos bens necessários para o exercício das atividades de empresa para o adimplemento do débito tributário indevido caracteriza o dano emergente devido à efetiva diminuição patrimonial; e, o lucro cessante, se restar comprovado que tal ato impediu o atendimento de clientes, a contratação e a prestação de serviços com o respectivo pagamento.

Além disso, se os agentes públicos efetuarem a penhora de bens da empresa para garantir o pagamento dum tributo indevido na presença de familiares, clientes e funcionários, há lesão do direito à imagem profissional do contribuinte, pois se transmite a ideia de que se trata dum inadimplente que não cumpre os compromissos e desrespeita as leis, o que pode repercutir sobre a confiança no mercado, a aquisição de novos clientes e negócios futuros.

É passível de ressarcimento o direito violado causador de um prejuízo sério que mereça tutela do sistema jurídico, que impõe um grau mínimo de tolerância. Isso porque há um filtro de gravidade da lesão e de seriedade do dano que atua no equilíbrio entre o princípio de solidariedade em relação à vítima e o dever de tolerância, de maneira que o ressarcimento do dano não patrimonial é devido no caso em que superado o nível de tolerância e o prejuízo não for considerado fútil, nos termos do art.2º da Constituição.

Aplicado ao Direito Tributário, conforme esclarecem ANGELO BUSCEMA e DANIELE D'ANGELI, tal princípio consente ao juiz selecionar somente os pedidos de ressarcimento que pressupõe uma lesão profunda e significativamente prejudicial de um interesse constitucionalmente tutelado. Dessa forma, não é suficiente lamentar o turbamento do direito de tranquilidade consistente em visitas reiteradas no ofício da administração, nem desapontamentos, ânsias e insatisfações que não são considerados merecedores de tutela.⁸³

Para a Corte de Cassação, o ressarcimento de danos por ato ilícito tem a função de colocar o patrimônio do prejudicado no mesmo estado em que estaria se o evento lesivo não tivesse acontecido. Portanto, tem como pressuposto e limite a efetiva perda ocorrida no patrimônio do prejudicado em consequência do mesmo fato e, independentemente, dos desembolsos materialmente efetuados.

Em qualquer caso – danos patrimoniais ou não patrimoniais –, deve-se respeitar o princípio da efetividade do dano. Em relação a esse princípio, o ressarcimento devido pelo prejudicado deve adotar como parâmetro o dano efetivamente sofrido pelo lesado. Logo, de um lado, deve ser ressarcido o dano inteiramente produzido; e, de outro, o prejudicado não pode receber além do necessário para remover os efeitos negativos do comportamento ilícito.

Em relação ao tema, a Corte de Cassação, no acórdão n.9094, proferido em 13 de maio de 2004, precisou que o juiz de mérito deve assegurar a integral restauração do dano ao sujeito lesado, todavia, deve evitar que tais valores constituam uma vantagem econômica superior ao dano efetivamente sofrido.

Isso porque a compensação do prejuízo e a restauração da situação patrimonial do prejudicado não podem se tornar uma vantagem, já que a determinação das consequências patrimoniais negativas deve se limitar à perda suportada e à ausência de ganho.

2.3.1.1 Danos não patrimoniais

O objetivo deste tópico é analisar se é possível que o contribuinte sofra danos de natureza não patrimonial derivados de comportamentos ilícitos da Administração Tributária no exercício da imposição de tributos e se o ressarcimento dessa espécie de dano é admitido pelo ordenamento jurídico na Itália.

⁸³ BUSCEMA, Angelo; D'ANGELO, Daniele. **Il risarcimento del danno non patrimoniale cagionato dall'Amministrazione finanziaria**. In: *Il Fisco*, fasc. 1. 2009, p. 5302.

Isso porque, nos últimos anos, verificou-se que, com frequência, os contribuintes se lamentaram de cobranças tributárias injustas e excessivas efetuadas pelo Fisco, reiteradas negligentemente por anos sem uma solução adequada, causando-lhes sofrimento, sobretudo em virtude dos efeitos nocivos da típica situação de sujeição do contribuinte em relação ao Estado, o que se constata mesmo na hipótese da cobrança ilegítima de tributo.

Sabe-se que a Administração Tributária é dotada de meios eficazes e legais para coagir o contribuinte ao pagamento do tributo, os quais são idôneos para agredir sua esfera jurídica, com particular veemência o patrimônio. Além disso, dada a autoexecutoriedade e a imperatividade do ato tributário, tais meios são usados pelo Fisco ainda que posteriormente a imposição tributária seja declarada indevida.

Dito de outra maneira: em razão da natureza administrativa dos atos tributários, aplicam-se os atributos de imperatividade e autoexecutoriedade. Logo, apesar da imposição do tributo ser visivelmente ilegítima em determinados casos, o contribuinte está sujeito aos atos do Fisco e seus respectivos efeitos, pois estão amparados por lei, até que a ilegitimidade seja declarada e o ato efetivamente anulado.

Sendo assim, o contribuinte não pode permanecer inerte diante de uma exigência tributária, já que, para evitar consequências nocivas, no mínimo, deverá apresentar instância de autotutela em via administrativa ou ação judicial perante as Comissões Tributárias.

Segundo já afirmado, a partir de 1º de outubro de 2011, com a Lei n.122, de 30 de julho de 2010, o *avviso di accertamento* tornou-se automaticamente executivo depois de transcorridos 60 dias da notificação do contribuinte, salvo se conferido efeito suspensivo ao ato de cobrança. Portanto, a lei autoriza que o Fisco efetue a expropriação forçada de bens do contribuinte para adimplir o crédito fiscal depois de passado esse período sem que seja necessário realizar nova notificação.

Além disso, outras inúmeras situações podem suceder em virtude da imposição tributária antes de iniciar a expropriação forçada, sobretudo para garantir o adimplemento do débito, tais como o bloqueio de pagamentos, de bens e a inscrição de imóveis em hipoteca. Isso cria um contexto favorável para a aflição, o sofrimento e a perturbação do contribuinte, como também prejuízos patrimoniais.⁸⁴

⁸⁴ SERANI, Elisa. Ammalarsi a causa di Equitalia, lo stress derivante da un'iscrizione ipotecaria illegittima integra gli estremi del danno biologico risarcibile. Ambiti di risarcibilità del danno non patrimoniale nel diritto tributario. In: **Rivista Italiana di Medicina Legale (e del Diritto in campo sanitario)**, fasc.3, 2014, p. 1059.

Dessa forma, pergunta-se: é possível admitir que os procedimentos relacionados à exigência de um tributo e as consequências em razão da sujeição do contribuinte em relação ao Fisco causem danos não patrimoniais? O tempo gasto para procurar os comprovantes de pagamento e para comparecer ao ofício público por diversas vezes com o escopo de explicar os equívocos ocorridos pode ser considerado fator determinante do dano não patrimonial?

Conforme será melhor esclarecido nos próximos parágrafos, nos últimos anos, a Corte de Cassação reconheceu, abstratamente, a responsabilidade do Estado pelos danos não patrimoniais sofridos pelo contribuinte em virtude da relação tributária. O primeiro acórdão foi o de número 10483, proferido em 2004. Contudo, esse reconhecimento tornou-se possível porque a figura do dano não patrimonial foi repensada e reconstruída por diversas vezes em âmbito jurisprudencial, submetendo o tema a um percurso de evolução interpretativa.

O art.2059 do CC, que regula o dano não patrimonial em âmbito civil, assumiu uma conotação jurisprudencial mais clara apenas em época recente, especialmente depois da publicação de alguns acórdãos pela Corte de Cassação, tais como n.8827 e n.8828 em 2003, que foram confirmados pela Corte Constitucional pelo acórdão n.233, em 11 de junho de 2003; bem como, n.10483 em 2004, n.8703 em 2009 e n.9445 em 2012, sendo os três últimos específicos do ressarcimento de danos não patrimoniais em matéria fiscal, os quais serviram como paradigma para novos julgamentos sobre o tema.

Como reflexo da visão fortemente patrimonialista do direito privado que vigorou por muitos anos na Itália, a tutela dos direitos não patrimoniais foi regulada pelo legislador, na época da emanção do Código Civil de 1942, no art.2059 do CC, ou seja, fora do âmbito da responsabilidade extracontratual disciplinada pela cláusula geral do art.2043 do CC. Isso porque, na ocasião, os direitos patrimoniais se sobrepunham aos direitos não patrimoniais.

Dessa forma, apenas os danos patrimoniais poderiam ser considerados objeto da responsabilidade civil, inclusive no que se refere à responsabilidade do Estado.

Segundo o art. 2059 do CC: “il danno non patrimoniale deve essere risarcito solo nei casi determinati dalla legge” – em português: “o dano não patrimonial deve ser ressarcido somente nos casos determinados pela lei”. (tradução da autora)

Constata-se que o ressarcimento dos danos não patrimoniais foi condicionado ao princípio da tipicidade por ser admitido apenas nas situações especificadas em lei. Contudo, ao longo dos anos, a doutrina e a jurisprudência, num esforço interpretativo efetuado com a finalidade de superar os limites do art.2059 do CC, mostraram uma evidente intolerância em

relação à aplicação do princípio da reserva legal ao dano não patrimonial, pois entendeu-se que essa circunstância se caracterizava como uma desagregação do direito ao ressarcimento integral, sobretudo por impedir a reparação de vários danos em razão do fato de não estarem expressamente previstos em lei.

2.3.1.1.1 Danos não patrimoniais como consequência de conduta criminosa (art.185 do CP)

Devido ao caráter típico, o art.2059 do CC é uma norma que reconduz a diversas outras normas cujo papel é fixar os casos em que o ressarcimento do dano não patrimonial é admitido. Na época em que foi emanado o Código Civil, em 1942, a única previsão expressa de ressarcimento do dano não patrimonial era o art.185 do Código Penal de 1930.

Logo, o primeiro reenvio da norma de ressarcimento de danos foi para o art.185 do CP, que prevê o ressarcimento do dano não patrimonial como uma possível consequência da conduta criminosa. Por um longo período, essa foi considerada a única hipótese em que o ordenamento jurídico admitia o ressarcimento de danos não patrimoniais. Tal fato não teria se modificado sem o exaustivo trabalho da jurisprudência a respeito do tema.

Conforme o art.185 do CP italiano: “ogni reato obbliga alle restituzioni, a norma delle leggi civili. Ogni reato, che abbia cagionato un danno patrimoniale o non patrimoniale, obbliga al risarcimento il colpevole e le persone che, a norma delle leggi civili, debbono rispondere per il fatto di lui”.⁸⁵

Significa que o crime que causar danos patrimoniais ou não patrimoniais obriga o culpado a ressarcir os prejuízos, isto é, na hipótese em que o ato ilícito se configure também como conduta criminosa, o dano não patrimonial poderá ser ressarcido em favor do ofendido e de outros prejudicados.

Segundo o entendimento da doutrina e da jurisprudência, não é necessário que o fato danoso seja qualificado como crime com base em um juízo penal autônomo daquele de responsabilidade civil. É suficiente que a conduta se subsuma na *fattispecie* penal, ainda que essa constatação seja efetuada pela jurisdição civil. Vale dizer: o comportamento que produz o dano deve integrar, ainda que de forma abstrata, uma *fattispecie* de crime.

⁸⁵ ITÁLIA. Código Penal, art. 185: Qualquer crime obriga a restituição, de acordo com as normas de direito civil. Qualquer crime que tenha causado um patrimonial ou não patrimonial obriga o culpado e as pessoas que, de acordo com as normas civis, devem responder pelo fato por ele praticado, ao ressarcimento. (tradução da autora).

Essa foi a orientação da Corte de Cassação pronunciada nos acórdãos n.7281, 7282, 7283, de 12 de maio de 2003, por meio dos quais se reconheceu a subsistência do dano não patrimonial também no caso da culpa civilmente presumida, se o fato, onde a culpa foi comprovada, pudesse se qualificar como crime.

Conforme a Corte de Cassação, na hipótese em que for verificada como causa do dano um ato abstratamente reconduzível a uma *fattispecie* penalmente relevante, o juiz deve apurar preliminarmente ou *incidenter tantum* a configurabilidade do crime em abstrato, independentemente da norma penal indicada pelo autor.

Entre os possíveis danos não patrimoniais resultantes da *fattispecie* penalmente relevante, existe um tipo particular de prejuízo constituído pelo sofrimento subjetivo causado pelo crime. Trata-se do denominado dano moral subjetivo que descreve aquilo que o direito romano intitulava *pretium doloris*, isto é, o sofrimento ou a perturbação que o sujeito suporta como consequência do crime. Frise-se que a intensidade e a duração do sofrimento não têm relevância para o fim de reconhecer a existência do dano, mas tão somente para quantificar o ressarcimento.⁸⁶

Sendo assim, inicialmente, a jurisprudência italiana consolidou-se no sentido de que o dano não patrimonial regulado no art.2059 do CC era passível de ressarcimento apenas na presença de um crime, individuando-se no conteúdo do intitulado dano moral subjetivo, entendido como o sofrimento contingente e a turbação do ânimo transeunte.

Essa interpretação foi reformulada pela Corte de Cassação com os acórdãos n. 8827 e 8828, proferidos em 2003, em que foi afirmado que no ordenamento jurídico vigente, no qual a Constituição italiana assume posição de preeminência, o art. 2º reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, de modo que o dano não patrimonial passa a ser entendido na sua aceção mais ampla, isto é, como dano determinado pela lesão de interesses inerentes à pessoa, os quais não apresentam relevância econômica.⁸⁷

Uma leitura simplesmente literal do art.2059 induzia o interprete a circunscrever os limites do ressarcimento do dano não patrimonial exclusivamente à *fattispecie* do art.185

⁸⁶ STANZIONE, Pasquale. *op.cit.*, p. 854.

⁸⁷ ITÁLIA. Corte de Cassação, Seções Unidas, acórdão n.26972, de 11 de novembro de 2008: “L’insostenibilità di siffatta lettura restrittiva è stata rilevata da questa Corte con le sentenze n.8827 e n.8828/2003, in cui si è affermato che nel vigente assetto dell’ordinamento, nel quale assume posizione preminente la Costituzione - che, all’art. 2, riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo - il danno non patrimoniale deve essere inteso nella sua accezione più ampia di danno determinato dalla lesione di interessi inerenti la persona non connotati da rilevanza economica”.

do CP e aos casos determinados diretamente por leis ordinárias.⁸⁸ Essa orientação, todavia, sempre foi contrastada pela doutrina e pela jurisprudência em virtude do princípio da tutela mínima de ressarcimento, que deriva dos direitos constitucionais invioláveis, de acordo com o qual não se pode negar o ressarcimento do dano não patrimonial produzido pela lesão de direitos invioláveis da pessoa reconhecidos pela Constituição.

Segundo afirmou a Corte de Cassação, a exigência de assegurar o ressarcimento dos danos não patrimoniais inclusive na ausência de um crime, no caso de lesão de interesses de cunho constitucional, existe porque em tal situação o ressarcimento do dano constitui uma forma mínima de tutela; e, uma tutela mínima, não se sujeita a limites específicos.

Esse posicionamento se confirma sobretudo porque, após a entrada em vigor da Constituição, em 1 de janeiro de 1948, também as previsões estabelecidas na lei fundamental foram consideradas como possível objeto de ressarcimento em razão do reconhecimento dos direitos invioláveis inerentes à pessoa, sem natureza econômica, em âmbito constitucional, os quais exigem tutela, de modo a inserir-se como espécie de “caso determinado pela lei” tal como disposto no art.2059 do CC.

Segundo mencionado, o art.2059 do CC passou por uma profunda obra e revisão, sobretudo em âmbito jurisprudencial. O tema possui particularidades, as quais serão tratadas de forma resumida nesta tese, pois não correspondem a seu objeto principal.

2.3.1.1.2 Dano não patrimonial como consequência de violação de direitos fundamentais invioláveis

Conforme já exposto, em 2003, a Corte de Cassação tratou da temática do dano não patrimonial por meio de dois acórdãos proferidos em 31 de maio, n.8827 e n.8828, os quais foram intitulados gêmeos, defendendo-se a interpretação constitucional do art.2059 do CC para incluir nesse dispositivo todas as espécies de danos não patrimoniais.

⁸⁸ Ao lado do art. 185 do CP, existem outros casos de ressarcimento de danos por violação de valores da personalidade: art. 29, §9º da Lei n.675, de 31 de dezembro de 1996, que disciplina a *privacy* (hoje, o artigo é aplicado conjuntamente com o art. 15, §2º do D.lgs. n. 196, de 30 de junho de 2003, intitulado *Codice in materia di protezione dei dati personali*) que expressamente sancionou o tratamento do ilícito sobre os dados pessoais legítima o ressarcimento do prejuízo extrapatrimonial. No mesmo sentido, o art. 2 da lei n. 117 de 13 de abril de 1998, em relação aos danos derivados da privação da liberdade pessoal causada pelo exercício da função judiciária; e, do art. 44, §7º do D.lgs n. 286 de 25 de julho de 1998, que se refere à adoção dos atos discriminatórios per motivos raciais étnicos ou religiosos; bem como o art. 2º da lei n. 89, de 24 de março de 2001, em razão da falta de respeito ao tempo razoável da duração do processo. STANZIONE, Pasquale. Op. cit., p. 855.

Frise-se que, até então, considerava-se dano não patrimonial só o turbamento do estado de ânimo do prejudicado em consequência da prática de um ato ilícito por outrem, ou seja: sua aplicação reduzia-se exclusivamente ao “dano moral subjetivo” que, na maior parte das vezes, resultava da prática de um crime e se limitava às pessoas físicas.

Esse entendimento foi alterado para inserir na interpretação do próprio art.2059 do CC todas as formas de danos não patrimoniais, o que apenas foi possível com fundamento em uma interpretação constitucional do dispositivo, cuja aplicação passou a ocorrer inclusive nos casos de lesão de um direito inviolável da pessoa, constitucionalmente protegido.⁸⁹

Esclarecem as Seções Unidas da Corte de Cassação no acórdão n.26972, de 11 de novembro de 2008, que com os acórdãos n. 8827 e 8828, realizou-se uma redefinição dos pressupostos e do conteúdo do ressarcimento do dano não patrimonial. No que se refere aos pressupostos, afirmou-se que o dano não patrimonial é passível de ressarcimento não apenas nos casos expressamente previstos pela lei, conforme dispõe o art.2059 do CC, mas também em relação a todos os casos em que o fato ilícito tenha causado lesão a interesse ou a valores da pessoa com relevância constitucional. Entendeu-se que os danos não patrimoniais, mesmo constituindo uma categoria unitária, se distinguem em dano biológico, moral e existencial.

“Al di fuori dei casi determinati dalla legge, in virtù del principio delle tutela minima risarcitoria spettante ai diritti costituzionali inviolabili, la tutela è estesa ai casi di danno non patrimoniale prodotto alla lesione di diritti inviolabili della persona riconosciuti dalla Costituzione”. Corte de Cassação, SSUU, acórdão n. 26972, de 11 de novembro de 2008.^{90 91}

A Corte de Cassação também reconsiderou, nos acórdãos denominados gêmeos, que o conteúdo do dano não patrimonial incluído no art.2059 do CC não se esgota no dano moral subjetivo, estendendo-se a toda e qualquer espécie de dano.

Foram consideradas como espécies de danos não patrimoniais: i) dano biológico: que é entendido como a consequência da lesão à integridade psicofísica da pessoa; ii) dano moral subjetivo: que se trata do sofrimento e da perturbação transitória do estado de ânimo; e, ii) dano existencial: em que se incluem todos os prejuízos, diversos e ulteriores, os quais constituem a consequência da lesão de um interesse constitucionalmente protegido.

⁸⁹ BUSCEMA, Angelo; D'ANGELO, Daniele. **Il risarcimento del danno non patrimoniale cagionato dall'Amministrazione finanziaria**. In: Il fisco, fascicolo 1, 32/2009, p.5299

⁹⁰ STANZIONE, Pasquale. **op.cit.**, p. 856.

⁹¹ ITALIA. Corte de Cassação, Seções Unidas, 11 de novembro de 2008, acórdãos n. 26972, 26973, 26974 e 26975.

Na verdade, segundo a Corte de Cassação, não há distinção entre dano biológico, dano moral subjetivo e dano existencial. Em qualquer caso, trata-se de expressões diversas com finalidade meramente descritiva da mesma tipologia de dano não patrimonial.^{92 93}

Essa foi a conclusão da Corte de Cassação no julgamento que ensejou o acórdão n.26972, proferido em 11 de novembro de 2008, em que reconhece a necessidade de garantir a reparação integral dos danos causados à esfera pessoal da vítima do ato ilícito e reafirma a centralidade do princípio de tipicidade codificado no art.2059 do CC na sistemática do dano de natureza não patrimonial, bem como a unidade do dano.

Por dano biológico, entende-se o abatimento da integridade psicofísica da pessoa em si e por si considerada enquanto incidente sobre o valor humano em toda a sua dimensão, o qual não se exaure na atitude de produzir riqueza, mas se liga à soma das funções naturais que se referem ao sujeito no seu ambiente de vida, cuja relevância não é somente econômica, mas também biológica, social, cultural e estética.⁹⁴

Portanto, ao interno da noção de dano biológico entram todas as consequências prejudiciais que tornam complexa a qualidade de vida do sujeito ofendido em razão da lesão ao bem saúde, excluindo-se o dano patrimonial em sentido estrito e outros eventuais perfis de danos não patrimoniais, tal como dano moral subjetivo.

Logo, o dano biológico não representa uma categoria de dano separada, mas uma particular manifestação do dano não patrimonial reconduzível à lesão do bem à saúde, a qual é fruto da aplicação do art.2059 do CC combinado com o art.32 da Constituição.

As figuras de dano não patrimoniais, fruto da aplicação combinada do art.2059 do CC com as disposições constitucionais em matéria de direitos invioláveis da pessoa, que se referem à existência do indivíduo de modo geral, podem ser descritas também como danos existenciais, sem que se configure uma autônoma categoria de dano.

Em definitivo, é possível discorrer sobre o dano existencial, mas somente com o fim de identificar uma lesão constitucionalmente qualificada da personalidade do sujeito no seu modo de ser pessoal e social, que se traduz em uma apreciável alteração da qualidade de

⁹² CARLEO, Roberto; MARTUCELLI, Silvio; RUPERTO, Saverio. **Istituzioni di Diritto Privato**. Roma: DIKE Giuridica Editrice, 2014, p. 987.

⁹³ BUSCEMA, Angelo; D'ANGELO, Daniele. **Il risarcimento del danno non patrimoniale cagionato dall'Amministrazione finanziaria**. In: Il fisco, fascicolo 1, 32/2009, p. 5300.

⁹⁴ STANZIONE, Pasquale. **op.cit.**, p. 857.

vida consistente em *agire altrimenti* (agir em diversos modos) ou em *non poter più fare come prima* (não ser capaz de fazer como antes).⁹⁵

Segundo a Corte de Cassação, no caso em que o ato ilícito limita o exercício das atividades da pessoa, obrigando-a a adotar na vida cotidiana comportamentos diversos dos adotados no passado, caracteriza-se um novo tipo de dano, diferente do dano biológico e do dano moral subjetivo, o qual é definido com a expressão dano existencial. Tal dano pode ser individuado na alteração da vida das relações, na perda da qualidade de vida, como também no comprometimento da dimensão existencial da pessoa.

Portanto, no âmbito da categoria geral dos danos não patrimoniais, essa tipologia de lesão representa a alteração da qualidade de vida da pessoa, contrariamente ao dano moral subjetivo que se refere ao sofrimento psíquico ou à turbacão do ânimo que resulta de um ato ilícito que integra a figura de um crime e do dano biológico, que é conseqüente à lesão apenas do bem à saúde, entendido como integridade psicofísica.

Sobre o tema, manifestou-se a Corte de Cassação da seguinte forma:

“Ricorda ancora l’ordinanza di rimessione che altre decisioni di legittimità hanno ritenuto ammissibile la configurabilità di un *tertium genus* di danno non patrimoniale, definito “esistenziale”: tale danno consisterebbe in qualsiasi compromissione delle attività realizzatrici della persona umana (quali la lesione della serenità familiare o del godimento di un ambiente salubre), e si distinguerebbe sia dal danno biologico, perché non presuppone l’esistenza di una lesione in corpore, sia da quello morale, perché non costituirebbe un mero patema d’animo interiore di tipo soggettivo. Corte de Cassação, acórdão n.26972, de 11 de novembro de 2008.

Importante esclarecer que: na lesão de direitos constitucionalmente invioláveis (diversos da saúde), a gravidade da ofensa constitui um dos requisitos ulteriores para que o ressarcimento dos danos não patrimoniais da pessoa seja admitido.

Isso porque, de fato, o prejuízo deverá ir além do mínimo razoável, passível de ser tolerado, causando prejuízo sério, visto que caso contrário permanece dentre os prejuízos leves, os quais o dever de tolerância disposto no art.2 da Constituição impõe suportar.

Nessa hipótese, o ressarcimento é devido apenas no caso em que seja superado o nível de tolerância em relação ao agir do outro – em italiano: *livello di tollerabilità dell’agere altrui* –, imposto em todas as relações sociais, bem como desde que o prejuízo não seja considerado fútil.

⁹⁵ *Idem.*

Com base nesses esclarecimentos gerais a respeito do percurso interpretativo do conteúdo do dano não patrimonial em relação ao sistema jurídico italiano, especialmente em âmbito jurisprudencial, passa-se a analisar a sua aplicação no campo tributário.

2.3.1.1.3 Danos não patrimoniais em âmbito tributário

Com a publicação dos inovadores acórdãos n.500 e n.722 pela Corte de Cassação em 1999, houve um considerável aumento do número de ações judiciais de ressarcimento de danos de natureza não patrimonial propostas por contribuintes perante o Poder Judiciário em virtude de comportamentos ilegítimos do Fisco italiano.

Entretanto, embora estivesse consolidada a orientação jurisprudencial favorável que admite a responsabilidade do Estado por dano tributário, o pedido de ressarcimento de danos não patrimoniais efetuado pelo contribuinte nem sempre foi julgado procedente pelo Poder Judiciário, conforme será analisado a seguir.

Tratar do dano não patrimonial em âmbito tributário, nos dias de hoje, resulta da análise do acórdão proferido pelas Seções Unidas da Corte de Cassação n.26972, em 11 de novembro de 2008, por meio do qual foram efetuadas as inovações interpretativas afirmadas anteriormente a respeito do tema; bem como, porque foi o paradigma para o julgamento dos acórdãos n.10483/2004, n.8703/2009, n.9445/2012, os quais foram considerados como mais relevantes na tratativa do assunto no setor fiscal.

É certo que os efeitos da situação de sujeição do contribuinte em relação ao Fisco na hipótese de cobrança indevida de tributo e da agressão ilegítima ao patrimônio podem ser considerados causa de sofrimento em razão da ansiedade e do estresse provocados, podendo inclusive transformar-se numa patologia mais grave, principalmente se a circunstância durar muito tempo. Isso porque, conforme já afirmado, o contribuinte não pode permanecer inerte perante uma cobrança tributária, mesmo quando é evidente a sua ilegitimidade.

Atualmente, o *avviso di accertamento* é autoexecutivo após transcorridos 60 dias da notificação do contribuinte para pagar o tributo, além de existirem outros mecanismos de coação fixados por lei para que a Administração Tributária possa garantir o adimplemento do crédito, tais como a hipoteca de imóveis e o bloqueio de pagamentos e de bens.

Ademais, diversas situações podem acontecer em razão da imposição tributária, a exemplo das inspeções efetuadas pelos agentes da *Guardia di Finanza* com o propósito de confirmar as informações declaradas pelo contribuinte. Nesse caso, se estiverem desprovidos

de mandado específico, o ato viola direitos constitucionalmente protegidos, o que é capaz de gerar danos de natureza não patrimonial.

Logo, é evidente que há situações capazes de produzir danos não patrimoniais na esfera jurídica do contribuinte. Entretanto, em grande parte dos casos julgados, a Corte de Cassação tem considerado o sofrimento alegado pelo contribuinte como consequência da prática de atos que envolvem a cobrança ilegítima de tributo – tal como suportar todo o *iter* burocrático para comprovação de pagamentos já efetuados – como um mero aborrecimento inerente ao dever de tolerância que faz parte da convivência social.

Apesar de reconhecer, em abstrato, a possibilidade de ressarcimento de danos não patrimoniais aos contribuintes, poucas foram as situações em que a Corte de Cassação efetivamente condenou o Estado a ressarcir essa categoria de dano.

Recorda-se que para imputar a responsabilidade ao Estado não basta a prática de um ato tributário ilegítimo, a exemplo da cobrança de um tributo indevido. É necessário que, além disso, seja comprovado: o dano injusto, o nexo de causalidade entre o dano e a conduta do Fisco, bem como a culpa em sentido lato do ente público como aparato administrativo.

Além disso, em se tratando de danos de natureza não patrimonial, requer-se que o ressarcimento do dano esteja previsto de forma expressa por lei, tal como no caso do art.185 do CP, ou que o ato ilícito viole um direito fundamental tutelado pela Constituição. É necessário inclusive que o dano não seja considerado fútil e passível de ser tolerado devido aos ônus inerentes à convivência social.

Dessa forma, de acordo com a orientação atual da jurisprudência, o contribuinte tem direito ao ressarcimento dos danos não patrimoniais desde que seja possível individualizar a lesão de um direito fundamental da pessoa constitucionalmente garantido; ou, no caso do ato ilícito praticado pelo Fisco caracterizar-se como crime.

O primeiro caso sobre danos não patrimoniais em matéria tributária foi julgado pela Corte de Cassação com o acórdão n.10483, de 1 de junho de 2004, em que se reconheceu pela primeira vez o princípio do abstrato ressarcimento do dano não patrimonial derivado da atividade tributária ilegítima com a violação de interesses constitucionalmente protegidos, segundo os artigos 3, 23, 53 e 97 da Constituição, os quais foram considerados idôneos para integrar a cláusula de reserva legal do art. 2059 do CC, já que prescrevem, respectivamente,

os seguintes princípios de: igualdade, legalidade, capacidade contributiva, imparcialidade e bom andamento.⁹⁶

Contudo, embora o acórdão proferido pela Suprema Corte forneça uma resposta positiva em relação à possibilidade de ressarcimento de danos não patrimoniais derivados da imposição tributária ilegítima por violação de interesses constitucionalmente protegidos, entendeu-se que o contribuinte não havia produzido a prova da perturbação sofrida em razão da cobrança do tributo indevido, impedindo a individualização do dano.

Dessa forma, a Corte de Cassação reforma a sentença proferida pelo juiz *a quo*, não porque o dano não patrimonial lamentado pelo contribuinte não merecesse abstratamente ser restaurado, mas porque o contribuinte não forneceu prova em juízo da existência do dano.

Vale ressaltar que o dano não patrimonial deve estar provado pelo prejudicado, por exemplo: quando há lesão à saúde, é necessário realizar perícia médico legal; ao passo que, nos outros casos, é possível operar por meio de prova meramente presuntiva.

Conforme será melhor detalhado no próximo tópico, nesse caso, o contribuinte propôs ação judicial para requerer a condenação do Estado a ressarcir danos não patrimoniais em razão do envio de um aviso de liquidação de tributo que já havia sido devidamente pago.

O dano alegado resultava do tempo empregado para: i) procurar o comprovante de pagamento do tributo; ii) comparecer nos órgãos públicos a fim de requerer a anulação da cobrança; como também, iii) em virtude do estado de turbacão e de ansiedade provocados com o recebimento da intimação até que o comprovante fosse efetivamente encontrado.

Segundo o entendimento da Corte de Cassação, com base nos fatos alegados pelo contribuinte, não havia como determinar a existência de nexo de causalidade entre a conduta do Fisco e as consequências apontadas, vale dizer: como o estado de ansiedade em razão da intimação recebida para pagamento de um tributo indevido poderia ensejar a perturbação da serenidade familiar, de modo que esse motivo foi considerado absolutamente infundado.

Esclarece ELISA SERANI que, ao acolher o recurso, a Suprema Corte declarou a possibilidade em abstrato de ressarcimento de danos não patrimoniais em âmbito tributário,

⁹⁶ VIOLA, Luigi. Il danno non patrimoniale nel diritto tributario. In: **Rivista On Line, Scuola superiore dell'economia e delle finanze**, anno III, n.º 2/2006. Disponível em para consulta por meio do site eletrônico: <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site672c.html?page=20040930082505632&edition=2010-02-01>. Último acesso em 30 de dezembro de 2015.

mas sublinhou que o ressarcimento apenas é possível se o dano for devidamente comprovado e não for considerado fútil.⁹⁷

Conforme LUIGI VIOLA, o referido acórdão é mais importante pelo que não foi afirmado – já que assume como pressuposto a responsabilidade do Estado por dano tributário de natureza não patrimonial – do que por aquilo que efetivamente se afirmou, isto é, que não era cabível o dano no caso concreto em razão da ausência de prova do nexo de causalidade entre a conduta do Fisco e as consequências apontadas.⁹⁸

Outras decisões do Poder Judiciário sobre o ressarcimento dos danos tributários não patrimoniais foram igualmente consideradas relevantes, por exemplo: i) sentença de 13 de julho de 2007, proferida em primeira instância na Comarca de Napoli: condena-se o Fisco a ressarcir danos não patrimoniais na categoria dano existencial de perturbação da qualidade de vida devido a ilegítima e infundada hipoteca efetuada sobre bem imóvel do contribuinte; ii) sentença de 23 de abril de 2007, proferida em primeira instância na Comarca de Veneza, em que houve condenação do Fisco ao ressarcir danos não patrimoniais dada a cobrança de tributo efetuada por meio de atos vexatórios e que provocam fadiga no contribuinte.^{99 100}

Verifica-se que o dano não patrimonial suportado pelo contribuinte em virtude do exercício ilegítimo da imposição tributária considera-se passível de ressarcimento não apenas quando a ilegitimidade decorra de equívoco no *an*, mas também quando se concentre no *quomodo* da imposição tributária, ou seja, no modo como o tributo foi exigido.¹⁰¹

Ademais, é necessário que o dano supere um certo nível de ofensividade capaz de torná-lo sério a ponto de requerer a tutela mínima de ressarcimento de danos. Logo, não se admite o ressarcimento de danos não patrimoniais frequentemente invocado como mero desapontamento, aborrecimento, distúrbio ou aspectos toleráveis da vida cotidiana. Noutros termos: o prejuízo suportado pela vítima deve ser sério e não fútil.

Esse posicionamento foi aplicado pela Corte de Cassação em matéria fiscal no acórdão n.8703, de 09 de abril de 2009, em que o contribuinte se lamentava de danos morais e de estresse sofridos em razão de um longo *iter* burocrático afrontado para obter a restituição de valores de tributos indevidamente pagos. O ressarcimento desse tipo de dano foi negado

⁹⁷ SERANI, Elisa. **op.cit.**, p. 1060.

⁹⁸ VIOLA, Luigi. **op.cit.**, p.453.

⁹⁹ Giudice di Pace di Napoli, 13 luglio 2007, in Giur. Merito, 2008, p. 261.

¹⁰⁰ Tribunale di Venezia, 23 aprile 2007, in Giur. Merito, 2008, p. 261.

¹⁰¹ SERANI, Elisa. **op.cit.**, p.1060.

pela Suprema Corte considerando que não havia injustiça constitucionalmente qualificada, bem como que a lesão lamentada pelo contribuinte era um mero aborrecimento do cotidiano, de cunho insignificante e, portanto, não merecedor de tutela de ressarcimento.

Segundo o entendimento da Corte de Cassação, os “numerosos requerimentos”, as “solicitações reiteradas”, as “diversas visitas no ofício”, as “injustificadas solicitações de retorno”, as “várias negativas do Fisco” no que tange ao pedido de anulação do ato ilegítimo, são danos alegados pelos contribuintes que foram qualificados como bagatelas, enquadrados como perturbações consideradas normais no cotidiano de qualquer pessoa, consistentes em mero desapontamento, ansiedade, aborrecimento e qualquer outro tipo de insatisfação.

Nesse sentido, para ser passível de ressarcimento, o dano não patrimonial deve ser classificado como um prejuízo sério e ofensivo que excede o mínimo de tolerância. Isso porque, conforme explica PASQUALE STANZIONE, é necessário que exista um equilíbrio entre o princípio de solidariedade em relação à vítima e sua obrigação de tolerância, de modo que o ressarcimento dessa categoria de danos é devido apenas nos casos em que for superado o nível de tolerância exigido e o prejuízo não for considerado fútil. Os prejuízos considerados fúteis devem ser aceitos pelo contribuinte no contexto social em razão do dever de tolerância que a convivência em sociedade impõe a cada um, nos termos do art. 2º da Constituição.¹⁰²

Portanto, a conduta da Administração Tributária deve ser invasiva, agressiva e perdurar no tempo de maneira a provocar uma patologia como a síndrome do estresse pós-traumático: somente assim o contribuinte poderá se beneficiar do dano não patrimonial.

2.4 Nexo de causalidade

Para que seja possível imputar a responsabilidade ao Estado, não é suficiente a verificação do ato ilícito e do dano injusto, é necessário que exista nexo de causalidade entre o ato e o dano, no sentido de que o último deve ser causado pelo primeiro.

O nexo de causalidade permite estabelecer se um certo evento foi causado por uma determinada conduta e o momento em que isso ocorreu, ou seja, trata-se de reconstruir o antecedente lógico por meio do estudo sobre o fato. Frise-se que os princípios que regulam o nexo de causalidade em âmbito civil são derivados das normas jurídicas penais.

Há diversas teorias que explicam o nexo de causalidade. A primeira delas admite a existência do nexo de causalidade todas as vezes em que sem determinada ação ou omissão

¹⁰² STANZIONE, Pasquale. *op.cit.*, p. 857.

do responsável o evento danoso não teria ocorrido.¹⁰³ Nesse caso, a conduta é considerada causa de um evento danoso quando for *condictio sine qua non* do dano, isto é, se cancelando a conduta com base em um procedimento de eliminação mental, o evento dano desaparecer. Trata-se da teoria denominada “causalidade natural”, que foi muito aplicada no passado.

O problema dessa teoria é a possibilidade de retroceder *ad infinitum* à verificação do responsável, pois é difícil colocar um limite para a reconstrução da *condicio sine qua non*. Por exemplo, a responsabilidade poderia ser imputada até mesmo aos pais do agente que praticou o ato ilícito, pois se ele não tivesse nascido o dano não teria acontecido.

Atualmente, tal posicionamento foi superado pela teoria intitulada “causalidade adequada” elaborada pelo Direito Penal com base na interpretação dos arts. 40 e 41 do CP, em que a equivalência de todas as concausas juridicamente relevantes em relação ao dano é equilibrada pela concreta idoneidade de um fator causal superveniente que é capaz de se desenganchar das concausas precedentes excluindo-se de toda a sequência até chegar ao dano.

Nessa hipótese, é possível afirmar que certa conduta é causa do evento quando, além de ser considerada *condicio sine qua non*, é também adequada ao evento, isto é, idônea a determina-lo segundo a previsibilidade ordinária e regras comuns de experiência. A teoria pareceu resolver o problema, mas foi sujeita a críticas fundadas no fato de que se arriscava a restringir muito a aplicação da norma.¹⁰⁴

Conforme referido anteriormente, recentemente, a Corte de Cassação entendeu aplicável um critério de probabilidade científica com base na regra “mais provável que não” – *più probabile che non* – de acordo com a qual não é a certeza dos efeitos da conduta, mas a sua probabilidade, ou seja, a idoneidade da conduta a produzir determinado prejuízo.

Verificada a causalidade material entre a conduta e o dano, há uma segunda fase de análise do nexo de causalidade entre o ato danoso e as suas consequências que é destinada a delimitar a área do dano passível de ressarcimento intitulada causalidade jurídica, a qual é entendida como a relação entre o evento de dano e as consequências danosas produzidas cujo propósito é aferir quais são os danos passíveis de ressarcimento. Distingue-se da fase anterior que era destinada a apurar a causalidade entre a conduta e o evento de dano.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 839.

¹⁰⁴ STANZIONE, Pasquale. *op.cit.*, p. 839.

O juízo de causalidade jurídica logicamente segue o juízo inerente à causalidade material e tem a função precípua de distinguir quais são os danos efetivamente ressarcíveis enquanto atribuíveis juridicamente à conduta do agente causador do dano.

Na causalidade jurídica, verificado o dano, deverão ser considerados os prejuízos causalmente relevantes do ponto visto jurídico exclusivamente aqueles que forem ligados ao evento danoso por uma relação de consequência imediata e direta.

Contudo, há posicionamentos jurisprudenciais que circunscrevem no âmbito do dano ressarcível não somente os prejuízos imediatos e diretos, mas também os prejuízos mediatos e diretos, desde que, de acordo com um juízo de provável verificação efetuado por alguém com ordinária diligência, sejam considerados consequências normais e ordinárias do referido ato.

Dessa forma, explica PASQUALE STANZIONE que o conceito de causalidade jurídica não coincide com o de causalidade material, pois tem uma função diversa, que é a de selecionar os prejuízos efetivamente ressarcíveis no caso concreto. Isso porque excluem-se do ressarcimento os danos resultem de eventos anômalos supervenientes.¹⁰⁵

Pode acontecer que o dano resulte de uma pluralidade de fatos, tal como no caso a conduta de diversos agentes. Nesse caso, na perspectiva da relevância jurídica, em que o evento danoso decorra de mais de uma conduta, ativa ou omissa, aplica-se o art. 2055 do CC que estabelece: se o ato danoso é imputável a mais de uma pessoa, todas estão obrigadas ao ressarcimento do dano. Obviamente, o sujeito que ressarcir o dano tem o direito de regresso contra cada um dos coautores na medida da gravidade de seu comportamento.

Segundo o entendimento da jurisprudência, para individuar quais atos devem ser considerados causas de um determinado dano do ponto de vista jurídico não é necessário indagar quais são todos os eventos ligados àquele dano, mas será suficiente retornar até o ato que pode ser considerado causa suficiente a produzir o dano com base em princípios de experiência na regularidade das situações concretas.

Nesse caso, será juridicamente responsável, nos termos do art. 2043 do CC, o sujeito (ou eventualmente os sujeitos) a que pode ser atribuída a causa suficiente.

¹⁰⁵ *idem*.

O nexos de causalidade pode ser considerado interrompido e, portanto, o autor do ato será considerado indene da responsabilidade, quando na sequência causal se insere um outro evento que predomina (sopravvento) na origem do dano.

De acordo com MARCO DENARO, para configurar o nexos de causalidade no campo tributário não é suficiente se referir somente à cobrança do tributo, já que é necessário provar a má-fé da ação administrativa, ou seja, o dolo ou a culpa do Fisco. A jurisprudência tem esclarecido a necessidade de que se verifique qual teria sido o êxito da situação se o fato antijurídico não tivesse sido produzido e se a administração tivesse agido corretamente, dentro dos critérios de normalidade.¹⁰⁶

3 O percurso evolutivo da responsabilidade do Estado por dano tributário na Itália

3.1 A relevância do D.lgs.n.80/98 para o reconhecimento do dever do Estado ressarcir danos em matéria tributária

Conforme já afirmado anteriormente, até 1999, a jurisprudência era consolidada no sentido de reconhecer a responsabilidade do Estado em relação a terceiros apenas no caso de lesão de uma posição jurídica passível de ser incluída na categoria de direito subjetivo.¹⁰⁷

Tal entendimento era consequência de duas situações: i) de um lado, da aplicação literal do art.28 da Constituição italiana que determina a responsabilidade em decorrência de atos praticados com violação de direitos, deixando só implícito o ressarcimento dos danos resultantes da lesão do interesse legítimo; e, ii) de outro lado, da orientação jurisprudencial, consolidada na época, a qual recusava que o art.2043 do CC incluísse na ideia de injustiça do dano a lesão de interesse legítimo.

Algumas mudanças começaram a surgir com o Decreto Legislativo n.80/98, que ampliou a competência da jurisdição administrativa para o julgamento das controvérsias de ressarcimento de danos em relação à atos administrativos de sua competência exclusiva – que se refere aos procedimentos de concessão de bens e serviços públicos, de urbanística, de expropriação, de edificação e de ajuda do Estado – constituindo um importante passo para o reconhecimento da tutela plena ao cidadão italiano em matéria de responsabilidade estatal.

¹⁰⁶ DENARO, Marco. *op.cit.*, p.12.

¹⁰⁷ DEBENEDETTO, Giuseppe. I danni cagionati dal fisco. In: VIOLA, Luigi. **I danni cagionati dallo Stato, dalla Pubblica Amministrazione e dal Fisco**. Matelica: Halley Editrice, 2008, p. 440.

Prescreve o art. 35 do D.lgs n.80/98 que “o juiz administrativo, nas controvérsias reservadas à sua jurisdição exclusiva, dispõe, também, por meio da reintegração de forma específica, do ressarcimento do dano injusto”. Esse dispositivo estava em conformidade com a cláusula geral estabelecida no art. 2043 do Código Civil italiano.¹⁰⁸

Além do reconhecimento expresso da possibilidade de imputar ao Estado o dever de ressarcir danos resultantes de atos administrativos de competência exclusiva da jurisdição administrativa, tal ato normativo foi relevante para provocar a discussão sobre a competência para o julgamento da responsabilidade do Estado em âmbito geral e tributário.

Isso porque, conforme a legislação italiana, o juiz natural de ressarcimento de danos é o juiz ordinário civil, contudo, o D.lgs.n.80/98 eliminou essa atuação exclusiva da jurisdição ordinária em matéria de responsabilidade, visto que também o juiz administrativo passou a julgar o ressarcimento de danos, embora em relação às matérias de sua competência exclusiva. Esse decreto foi sucessivamente confirmado pela Lei n.205, de 21 de julho de 2000, que acolheu novas hipóteses de responsabilidade que não estavam amparadas em lei.

Na Itália, o poder jurisdicional divide-se em civil, penal e administrativo, sendo que as duas primeiras áreas pertencem à jurisdição ordinária e a última, à jurisdição especial. A jurisdição tributária é considerada uma especialidade da jurisdição administrativa, a qual opera por intermédio das “Comissões Tributárias”, cuja competência está regulada no art. 2º do D.lgs.n.546, de 31 de dezembro de 1992.¹⁰⁹

¹⁰⁸ L’art. 35 del D.lgs. 31 marzo 1998 n. 80 così stabiliva (prima della sua riformulazione ad opera dell’art. 7 della L.21 luglio 2000, n. 205: “Il giudice amministrativo, nelle controversie devolute alla sua giurisdizione esclusiva, dispone, anche attraverso la reintegrazione in forma specifica, il risarcimento del danno ingiusto”, richiamando la clausula generale dell’art. 2043 del codice civile.

¹⁰⁹ A exemplo da jurisdição civil e penal, a jurisdição administrativa caracteriza-se pela tutela jurisdicional de uma situação jurídica protegida, porém relacionada ao exercício do poder ou a um ato praticado pela Administração Pública, sendo seu ponto de referimento a existência de um interesse lesionado por um ato administrativo praticado em contraste com as normas do ordenamento jurídico, segundo os artigos 24, 103 e 113 da Constituição. Sua competência é diversa da jurisdição ordinária, visto que sua função é julgar as controvérsias estabelecidas entre o particular e a Administração Pública no que se refere à: i) tutela do interesse legítimo, por isso se caracteriza como o juiz da função administrativa, responsável pela verificação do cumprimento das regras de ação administrativa estabelecidas pelo ordenamento jurídico, ou seja, pela avaliação da legitimidade do exercício do poder; e, ii) todas as hipóteses em relação às quais lhe foi atribuída competência exclusiva, grosso modo, serviços públicos, edifícios e urbanísticos, recentemente alteradas pela Lei n.104, de 2 de julho de 2010. Diferentemente do que acontece em outros países da Europa, tal como França e Alemanha, a originalidade da jurisdição administrativa, na Itália, está na distinção efetuada entre a tutela de direitos subjetivos e do interesse legítimo, sendo esta atribuída à jurisdição administrativa ao passo que aquela à jurisdição ordinária em âmbito civil. Apenas em relação a matérias específicas prescritas pelo legislador, o juiz administrativo poderá efetuar a tutela de direitos subjetivos, o que ocorre em situações excepcionais. A jurisdição administrativa está prevista no art.103 da Constituição italiana, que mantém, ao lado da jurisdição ordinária, a jurisdição do Conselho de Estado e dos órgãos da justiça administrativa, a Corte dei Conti e os tribunais militares.

Constata-se que, antes do D.lgs.80/98, a jurisdição ordinária era competente para julgar as controvérsias entre o particular e a Administração Pública – sendo ainda hoje – mas apenas nos casos estabelecidos em lei, o que se dá, sobretudo, com as ações de ressarcimento de danos; porém, sem o poder de anular os atos administrativos ilegítimos, cuja competência é exclusiva da jurisdição administrativa. Desse modo, o poder do juiz ordinário era limitado ao conhecimento dos efeitos do ato administrativo colocado em juízo, excluindo-se o poder de anulação.

Noutras palavras: o ato administrativo somente poderia ser anulado ou revogado se houvesse recurso dirigido à autoridade administrativa competente, cujo posicionamento não apresentaria eficácia *erga omnes*, apenas *inter partes*. Em seguida, a jurisdição ordinária avaliaria a lesão de direitos subjetivos e o ressarcimento de danos.

Contudo, a competência da jurisdição ordinária em matéria de responsabilidade do Estado não se estendia a todos os atos praticados pela Administração Pública. Abrangia somente os danos resultantes da prática de atos de gestão, tal como da relação contratual de prestação de serviços de transporte entre o Estado e o particular, deixando de lado os danos que eventualmente decorrentes dos atos de império, de competência exclusiva da jurisdição administrativa, dentre os quais, por muito tempo, se inseriram os atos tributários.¹¹⁰

Logo, a competência atribuída pela lei à jurisdição ordinária para julgar as ações de reparação de danos não incluía a análise dos danos resultantes de atos administrativos de competência exclusiva do juiz administrativo, nem dos atos que revelavam a expressão do poder (atos de império), que deveriam ser submetidos à apreciação do juiz administrativo, porém, apenas no que se referia à declaração de sua legitimidade ou ilegitimidade.

Dessa maneira, havia uma lacuna na lei que começou a ser resolvida a partir do D.lgs.n.80/98: o ressarcimento dos danos resultantes de atos administrativos de competência exclusiva da jurisdição administrativa e de atos de império, os quais estavam excluídos da jurisdição ordinária.

Isso porque, até que surgisse o D.lgs.n.80/98, embora o juiz administrativo fosse competente para julgar a legitimidade dos atos administrativos; e, conseqüentemente anulá-los, tal competência era restrita à anulação, após a verificação da ilegitimidade, não abrangia a ação de ressarcimento de danos.

¹¹⁰ CASSETTA, Elio. **Manuale di Diritto Amministrativo**. 6. ed. Milano: Giuffrè Editore, 2014, p.670.

Por isso, afirma-se que a teoria da infalibilidade do Estado foi mantida por longo tempo na Itália, sendo o D.lgs. n.80/98 e o acórdão n.500/99 instrumentos fundamentais que proporcionaram seu total aniquilamento. Essa lacuna precisava ser suprimida para permitir a tutela plena ao cidadão em matéria de responsabilidade do Estado, em âmbito geral e fiscal.

Tais alterações foram essenciais para compatibilizar as normas italianas internas com as normas da Comunidade Europeia, já que não era possível aceitar resquícios da teoria da irresponsabilidade do Estado em âmbito comunitário.

Com a elaboração do D.lgs. n.80/98, parte do problema começou a ser resolvido, pois admitiu-se o ressarcimento de danos resultantes de atos administrativos de competência exclusiva da jurisdição administrativa; todavia, faltava ainda viabilizar a reparação de danos decorrentes de atos relacionados ao exercício da função administrativa, isto é, do intitulado interesse legítimo, o que sobreveio com o acórdão n.500/99.

Apesar do D.lgs n.80/98 não tratar explicitamente de matéria fiscal – a qual não está expressamente enumerada na competência exclusiva da jurisdição administrativa – repercutiu positivamente sobre ela, pois representou um primeiro passo para a ruptura total com a concepção do Estado como ente infalível. Houve uma maior abertura do ordenamento jurídico italiano no sentido de aceitar o dever da Administração Pública de ressarcir prejuízos decorrentes dos atos praticados em via administrativa, em sua integralidade, isto é, de forma plena, sem exceções.

Posteriormente, o art.35 do D.lgs. n.80/98, que foi reformulado pelo art.7 da Lei n.205, de 21 de julho de 2000, estabeleceu também que o Tribunal Administrativo Regional (TAR) poderia julgar todas as questões relativas a direitos patrimoniais decorrentes dos atos administrativos de sua competência no âmbito de sua jurisdição geral e de legitimidade.¹¹¹

A art.7 da Lei n.205/2000 inseriu a cognição do juiz administrativo a respeito do ressarcimento de danos no quadro tradicional da justiça administrativa. Desse modo, a ação anulatória de ato ilegítimo e a ação de reparação de danos seriam duas ações distintas, sendo a primeira com função de bloquear a legalidade violada e tutelar o interesse do particular a conservar o bem da vida; e, a segunda com função de restaurar o privado pelo dano injusto.

Nesse contexto, no início, a Corte de Cassação determinou a aplicação interna à jurisdição administrativa da prejudicialidade impondo que, em primeiro lugar, fosse o ato

¹¹¹ BUSNELLI, Francesco Donato. Sulla sentenza n. 500/99 delle S.U: La responsabilità civile oltre il muro degli interesse legittimi. In: **Rivista di Diritto Civile**. Padova: CEDAM, fasc.3, 2000, p. 352.

administrativo anulado para que, somente depois, se procedesse à reparação de dano. Logo, o direito de reparação surgiria apenas como consequência da anulação do ato administrativo que teria causado o dano.

Portanto, apenas depois da anulação do ato é que o particular passava a ser titular do direito subjetivo ao ressarcimento do dano, aplicando-se o art.2043 do CC. Isso ocorreu até que sobreviesse o acórdão n.500/99, em que se declarou que não apenas a lesão a direitos subjetivos, mas também do interesse legítimo poderia produzir um dano injusto passível de ressarcimento pelo Estado.

Depois de proferido tal acórdão, nova questão passou a ser discutida, qual seja: a possibilidade de ajuizar diretamente a ação de ressarcimento de danos em face do Estado, ou seja, sem a necessidade de uma ação anulatória de ilegitimidade do ato administrativo anterior. Isso porque, a partir das mudanças mencionadas, o cidadão não precisaria ser titular de um direito subjetivo para obter o ressarcimento de danos, sendo o suficiente a presença do interesse legítimo.

Em razão da importância de tais discussões, o tema foi revisitado pelo legislador italiano culminando com a elaboração do D.lgs n.104, de 02 de julho de 2010, o qual dispõe sobre as normas de processo administrativo. De acordo com o art.7 desse diploma normativo: “atribui-se à jurisdição geral de legitimidade do juiz administrativo as controvérsias relativas aos atos, provimentos e omissões da Administração Pública, compreendidas as relativas ao ressarcimento de danos por lesão de interesse legítimo e aos demais direitos patrimoniais consequenciais, considerando inclusive aqueles introduzidos por via autônoma”.¹¹² “No que se refere à matéria de sua jurisdição exclusiva, o juiz administrativo deve conhecer, para fins ressarcimento de danos, também as controvérsias que se referem a direitos subjetivos”.

Algumas modificações foram efetuadas, pois, além de reforçar a competência da jurisdição administrativa para processar e julgar as ações judiciais de ressarcimento de danos decorrentes da prática de atos administrativos, de um modo geral, a Lei n.104/10 suprimiu, definitivamente, a aplicação do princípio da prejudicialidade, porque desvinculou a ação de ressarcimento de danos da prévia anulação do ato, transformando-a em uma ação autônoma.

¹¹² “l’interesse legittimo è la posizione di vantaggio fatta ad un soggetto dell’ordinamento in ordine a un bene oggetto di potere amministrativo e consistente nell’attribuzione al medesimo soggetto di poteri atti ad influire sul corretto esercizio del potere, in modo da rendere possibile la realizzazione dell’interesse al bene”. NIGRO, Mario. **Giustizia amministrativa**. Bologna: Il Mulino, 1983, p. 125.

Na sequência, os acórdãos proferidos pelas Seções Unidas da Corte de Cassação n.500, de 22 de julho de 1999, e n.722, de 15 de outubro de 1999, inovaram o posicionamento da jurisprudência por promover o reconhecimento expresso do dever do Estado de ressarcir danos decorrentes da lesão de interesse legítimo e da possibilidade de aplicar o art.2043 do CC, que disciplina a responsabilidade civil, inclusive em matéria tributária, conferindo tutela plena ao cidadão no que tange ao ressarcimento de danos em face do Estado.¹¹³

O acórdão n.500/99 afronta o problema da responsabilidade do Estado por danos causados ao particular em decorrência de atos administrativos praticados de forma ilegítima que produzem lesão de interesse legítimo. Foi considerada uma decisão histórica e inovadora para o Direito italiano porque admitiu, pela primeira vez, que a lesão dum interesse legítimo – e não apenas de um direito subjetivo – também permite ressarcimento pelo Estado, já que incluído na noção de dano injusto contida no art. 2043 do CC.¹¹⁴

Portanto, a injustiça do dano se configura, segundo o posicionamento da referida Corte, independentemente de seu objeto ser um direito subjetivo ou interesse legítimo.¹¹⁵

Nesse sentido, passou-se a incluir a lesão de interesse legítimo na *fattispecie* da responsabilidade extracontratual do art.2043 do CC, adaptando-se a responsabilidade do Estado às necessidades econômicas e sociais próprias do século em que foi introduzida.¹¹⁶

A repercussão foi positiva em âmbito tributário, pois alargou as possibilidades de ressarcimento de danos, inclusive no que se refere à atividade fiscal, por exemplo, porque

¹¹³ O interesse legítimo é um instituto jurídico que compõe o Direito Administrativo italiano, que surge da complexa conciliação entre o interesse público e o interesse particular no exercício do poder e da função administrativa pelo Estado. Foi instituído para proteger o interesse do cidadão a um bem da vida, o qual é juridicamente tutelado pelo direito positivo, dado o seu estado de sujeição na relação jurídica estabelecida com a Administração Pública.

¹¹⁴ ORREI, Chiara. **La tutela risarcitoria dell'interesse legittimo**. Napoli: Editoriale Scientifica, 2002, p. 11.

¹¹⁵ La pronuncia delle Sezioni Unite - lo ricordo perché centrale nell'economia della ricerca - ha considerato risarcibili in via diretta ed autonoma danni da lesione di interessi legittimi. Oltre ad avere riconosciuto al giudice amministrativo questa competenza nell'ambito della sua giurisdizione di legittimità, ha configurato l'interesse legittimo come strumento di protezione diretta di un bene sostanziale della vita: la protezione garantita dall'ordinamento, si legge in sentenza, abbraccia ogni interesse rilevante, che "può essere indifferentemente un interesse tutelato nelle forme del diritto soggettivo, ovvero nelle forme dell'interesse legittimo (quando, cioè, questo risulti funzionale alla protezione di un determinato bene della vita, poiché è la lesione dell'interesse al bene che rileva ai fini in esame), o altro interesse (non elevato ad oggetto di immediata tutela, ma) giuridicamente rilevante (in quanto preso in considerazione dall'ordinamento a fini diversi da quelli risarcitori, e quindi non riconducibile a mero interesse di fatto)". GIOVANNINI, Alessandro. Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei "beni della vita". Relazione al convegno "Discussioni sull'oggetto del processo tributario". Teramo, 16 ottobre 2014. In: **Rassegna Tributaria**, fasc.1, 2015, p. 62.

¹¹⁶ "Si potrebbe ragionare dicendo che, dopo la sentenza n. 500, noi sappiamo che non soltanto la lesione di un diritto soggettivo assoluto, non soltanto la lesione di un diritto relativo, ma anche la lesione di un interesse legittimo è fonte, in quanto tale, di danno ingiusto, e si iscrive quindi, a pieno titolo, quale ipotesi di responsabilità civile". BUSNELLI, Francesco Donato. **op.cit.**, p.335.

incluiu dentre os atos passíveis de ressarcimentos os praticados antes da emissão do *avviso di accertamento*, isto é, os atos tributários que resultam da condução da atividade instrutória destinados a verificar se o fato gerador foi praticado ou se as declarações apresentadas pelo contribuinte são verdadeiras.

Isso porque, na Itália, não é possível afirmar que existe um direito subjetivo do contribuinte à adequada condução da atividade instrutória, mas sim um interesse legítimo a que os atos sejam praticados em conformidade com os princípios de ação administrativa, nos termos do art.97 da Constituição, tal como imparcialidade e boa administração.

Depois do acórdão n.500/99, no caso de violação de tais princípios, admitiu-se a possibilidade de imputar ao Estado a responsabilidade pelo ressarcimento dos danos sofridos em razão da condução ilegítima da atividade instrutória, seja no caso de violação de direitos subjetivos, seja no caso de violação apenas de um interesse legítimo.

Logo, as Seções Unidas da Corte de Cassação reconheceram, por intermédio do acórdão n.500/99, a irrelevância da qualificação da situação jurídica do particular para que se verifique o direito ao ressarcimento de danos pelo Estado. Em outros termos, deixou de importar se o dano ocorrido resulta, ou não, da lesão de direitos subjetivos, sendo suficiente que a conduta decorra do exercício ilegítimo da atividade pública com culpa da Administração e que o interesse ao bem da vida seja tutelado pelo ordenamento jurídico.

Segundo FRANCESCO DONATO BUSNELLI, o núcleo do interesse legítimo resume-se no interesse de qualquer pessoa pela conduta correta e legítima da Administração Pública em relação ao exercício do poder e da função administrativa, que deve ser praticada segundo os princípios de imparcialidade, de correção e de boa administração, nos termos do disposto no art. 97 da Constituição.¹¹⁷

¹¹⁷ Nascerá o interesse legítimo no momento em que existir um interesse a um bem da vida do particular, juridicamente tutelado pelo direito positivo, o qual é objeto do poder administrativo. Na mesma proporção em que o poder administrativo é exercitado, o interesse legítimo também poderá ser. Nesse caso, seu titular tem à disposição a faculdade de propor um recurso administrativo perante a jurisdição administrativa, que irá analisar e controlar o ato praticado, podendo efetuar a sua anulação, caso não seja compatível com os princípios acima referidos. De modo geral, o interesse legítimo está funcionalmente relacionado a um poder administrativo exercido de forma discricionária, o qual deverá coincidir com a legitimidade do ato praticado, sendo esse um limite ordinário para o exercício do interesse legítimo. Nesse sentido, como o interesse legítimo é resultado não somente do interesse à legitimidade do ato administrativo, mas também do dever que a Administração Pública tem de agir em conformidade com os parâmetros estabelecidos pelo legislador no art. 97 do texto constitucional, é claro que a lesão ao interesse legítimo pode ser passível de ressarcimento de danos. No entanto, isso somente foi admitido no ordenamento jurídico italiano a partir da sentença n.500/99. BUSNELLI, Francesco Donato. *op.cit.*, p. 345.

“Ai fini della configurabilità della responsabilità aquiliana non assume rilievo la qualificazione formale della posizione giuridica vantata dal soggetto: pertanto il destinatario di un atto illegittimo della P.A., che sia stato posto in essere con dolo o colpa e che sia stato causa di un danno ingiusto – diretta conseguenza del provvedimento – ha titolo al risarcimento dei danni, anche se titolare non di un diritto soggettivo ma di interesse giuridicamente rilevante (diverso dalla mera aspettativa). La relativa controversia, ove non riguardi materia devoluta per legge alla giurisdizione esclusiva dei giudici amministrativi, è di competenza dell’ autorità giurisdizionale ordinaria, la quale può pronunciarsi sulla domanda senza attendere l’ esito del giudizio del annullamento dell’ atto, di competenza della giurisdizione amministrativa di legittimità”. (Seções Unidas da Corte de Cassação, de 22 de julho de 1999, acórdão n.500).

Numa acepção ampla, o interesse legítimo é representado pela locução “interesse protegido”, a qual compreende todas as situações em que o ordenamento jurídico, ao avaliar favoravelmente um interesse, lhe confere proteção jurídica e o eleva à categoria de situação jurídica subjetiva. Logo, o interesse protegido corresponde às situações jurídicas subjetivas que possuem como substrato natural um interesse, ou seja, a entidade fenomênica que indica a tensão entre um sujeito (o titular) em relação a um bem (o objeto do interesse), cuja aquisição determina a realização (ou satisfação) do referido interesse.¹¹⁸

Como se pode constatar, esse acórdão alargou os limites da responsabilidade do Estado, expandindo os horizontes da função pública em seu aspecto qualitativo, já que impôs um cuidado maior em relação à gestão da atividade pública com o propósito de melhorar a qualidade do serviço e do exercício da atividade administrativa de modo geral. Representou um segundo passo para continuar a reforma da jurisdição administrativa.

Conforme explica AUGUSTO MASSA:

“da un’ affermazione astratta ed ipotetica di responsabilità nasce una sollecitazione ad un migliore gestione degli interessi della collettività e del singolo che, nei singoli casi, si trova ad essere interessato dall’ attività dell’ amministrazione. La risarcibilità degli interessi legittimi, oltre a presentarsi quale inevitabile anello di congiungimento della catena della

¹¹⁸ Nella sua accezione più ampia la locuzione “interesse protetto” comprende tutti i casi in cui l’ ordinamento giuridico, valutando favorevolmente un interesse, gli accorda protezione, elevandolo a situazione giuridica soggettiva. Interessi protetti sono pertanto tutte le situazioni giuridiche soggettive che hanno per substrato extragiuridico (o naturale) un interesse, ossia quell’ entità fenomênica che indica la tensione di un soggetto (il titolare) verso un bene (l’ oggetto dell’ interesse), il cui conseguimento determina la realizzazione (o soddisfazione) dell’ interesse medesimo. ENCICLOPEDIA GIURIDICA. Istituto della enciclopedia italiana fondata da Giovanni Treccani. Volume XIX.

responsabilità, funge da stimolo ulteriore per gli amministratori nello svolgimento dei propri compiti”.¹¹⁹

A partir disso, passou-se a exigir que o poder e a função administrativa fossem exercidos com base na correção e na boa-fé. Antes, a doutrina afirmava que não era possível impor aos órgãos do Estado a observância do princípio da boa-fé, pois era algo incompatível com a obrigação de perseguir o interesse público. Ademais, outra alteração particularmente significativa em razão desse acórdão foi o reconhecimento da aplicação do princípio da correção, ou seja, do dever de agir de forma correta, às atividades administrativas, bem como ao terreno da responsabilidade extracontratual.¹²⁰

Depois de três meses da publicação do acórdão n.500/99, as Seções Unidas da Corte de Cassação, com o acórdão n.722, de 15 de outubro de 1999, novamente afrontaram o tema da responsabilidade do Estado, porém, dessa vez, especificamente em matéria fiscal.

Nesse julgamento, declarou-se que, também em âmbito tributário, as atividades da Administração Pública devem ser desenvolvidas dentro dos limites estabelecidos pela lei e em obediência à norma geral *neminem laedere*. Logo, é consentido ao Poder Judiciário, por meio da jurisdição ordinária, verificar se houve comportamento culposos da Administração Tributária que, em violação ao referido princípio, determinou a lesão de um direito subjetivo ou de um interesse legítimo do contribuinte.

Segundo GIUSEPPE DEBENEDETTO, com a publicação desse acórdão, houve uma queda de privilégios do Fisco na relação estabelecida com o contribuinte, pois passou-se a reconhecer que toda atividade fiscal exercida de forma ilegítima que gera dano injusto pode ser considerada fonte de ressarcimento de danos.¹²¹

A segunda manifestação da Corte de Cassação no que se refere à relação entre o Direito Tributário e a tutela de ressarcimento de danos ocorreu com o acórdão n.1191 em 27

¹¹⁹ MASSA, Augusto. Il ruolo degli amministratori degli enti locali. In: **il Danno risarcibile per lesione di interessi legittimi**. A cura di Giovanni Di Giandomenico. Molise: Edizioni Scientifiche Italiane, 2004, p.8.

¹²⁰ «L'amministrazione è tenuta all'osservanza di un *principio di correttezza*, che riguarda anche l'esercizio delle sue potestà. L'interrogativo sembra oggi potersi trasformare in un imperativo che si consideri: che, per un verso, la dottrina amministrativistica ha provveduto a dimostrare in modo convincente la tesi che la buona fede non potrebbe trovare applicazione nel diritto amministrativo perché incompatibile con l'obbligo della Pubblica Amministrazione di perseguire l'interesse pubblico non ha fondamento teorico; e che, per altro verso, le resistenze – anche recenti – opposte da parte della dottrina civilistica alla trasponibilità della regola della correttezza dal terreno della responsabilità contrattuale a quello della responsabilità extracontrattuale appaiono ormai superate da un indirizzo legislativo che si avvale della correttezza in aree di responsabilità civile non limitate al tradizionale settore della concorrenza sleale, ma estese a un numero sempre più consistente di ipotesi normative, spesso rivolte alla salvaguardia di soggetti deboli». BUSNELLI, Francesco Donato. **op.cit.**, p. 341.

¹²¹ DEBENEDETTO, Giuseppe. **op.cit.**, p.447.

de janeiro de 2003 que, em substância, confirmou o posicionamento declarado pelas Seções Unidas por meio do acórdão n.722/99.

Com base nesse acórdão, a Corte de Cassação confirmou a necessidade do Fisco desenvolver suas atividades com respeito aos princípios de legalidade, imparcialidade – ou seja, igualdade e justiça nas escolhas e nos comportamentos – e boa administração – isto é, com eficiência e eficácia – os quais estão previstos expressamente no art. 97 da Constituição e no Estatuto dos Direitos do Contribuinte.

Logo, a violação dos referidos princípios conduz à aplicação da cláusula geral do art.2043 do CC, já que também constituem um limite externo à atividade discricionária. Ademais, declarou que a inobservância de sentença penal pelo Fisco constitui hipótese de aplicação do art.2043 do CC e, conseqüentemente, de ressarcimento de danos.

Conforme será examinado ao longo deste capítulo, o tema da inobservância das sentenças proferidas pelo Poder Judiciário por parte do Fisco foi novamente analisado pela Corte de Cassação no acórdão n.9445, em 11 de junho de 2012. Na ocasião, reafirmou-se o posicionamento anterior constante no acórdão n.1191/2003, o qual declara o dever do Estado de ressarcir os danos sofridos pelo contribuinte nos termos da cláusula geral do art.2043 do CC, reconhecendo-se inclusive a possibilidade do ressarcimento de danos não patrimoniais.

A problemática do ressarcimento de danos não patrimoniais referida também à atividade tributária foi afrontada pela Corte de Cassação no ano de 2004, mediante o acórdão n.10483. Tal pronunciamento assumiu particular relevância, pois, por meio dele, introduziu-se o princípio do abstrato ressarcimento de danos não patrimoniais derivados das atividades do Fisco destinadas à imposição de tributos, sempre que exercidas de forma ilegítima.

Isso porque, afirmou-se que o exercício ilegítimo da atividade tributária é capaz de violar interesses constitucionalmente protegidos, a exemplo do disposto nos artigos 3, 23, 53 e 97 da Constituição, os quais preveem, respectivamente, os princípios de solidariedade, legalidade, capacidade contributiva, imparcialidade e boa administração, que são idôneos a integrar a cláusula de reserva legal do art.2059 do CC.

Frise-se que após o ano 2004 começaram a ser efetuadas relevantes modificações em matéria de responsabilidade por danos não patrimoniais por meio de decisões da Corte de Cassação e da Corte Constitucional, as quais revolucionaram o sistema da responsabilidade civil, na Itália, por admitir o ressarcimento dos danos denominados existenciais com base no art.2059 do CC, segundo a interpretação conforme a constituição,

que considera merecedor de tutela de ressarcimento de danos todos os casos em que seja violado um bem jurídico tutelado em nível constitucional.¹²²

Tais modificações atingiram o cume em 2008, com o acórdão n.26972 proferido pelas Seções Unidas da Corte de Cassação, visto que houve uma verdadeira reviravolta no posicionamento jurisprudencial em relação ao ressarcimento dos danos não patrimoniais, o que repercutiu em matéria fiscal, pois entendeu-se que também fora dos casos determinados em lei e na hipótese de não existir crime, os danos de natureza não patrimonial são passíveis de ressarcimento quando decorrem da lesão de direito inviolável da pessoa, protegido em âmbito constitucional.

No referido acórdão, as Seções Unidas da Corte de Cassação declararam que o ressarcimento de danos não patrimoniais pressupõe que a lesão supere o grau mínimo de tolerância imposto pelo dever de solidariedade social e que o dano não seja considerado fútil, ou seja, não consista em um mero aborrecimento, desapontamento ou algo imaginário.

Esse posicionamento foi aplicado pela Corte de Cassação em matéria fiscal no acórdão n.8703, de 09 de abril de 2009, em que o contribuinte se lamentava de danos morais e de estresse sofridos em razão de um longo *iter* burocrático afrontado para obter a restituição de valor de tributo indevidamente pago. O ressarcimento dessa espécie de dano foi negado pela Suprema Corte considerando que não havia injustiça constitucionalmente qualificada, bem como que a lesão lamentada pelo contribuinte era um mero aborrecimento do cotidiano, de cunho insignificante e, portanto, não merecedor de tutela de ressarcimento.

O período de 2010 a 2012 registrou uma fase de reflexão da Corte de Cassação a respeito da responsabilidade do Estado por dano em matéria tributária como resultado da negativa de autotutela. Em relação ao tema da negativa de autotutela (*diniego di autotutela*), foram relevantes os acórdãos n.698/2010, 5120/2011 e 6283/2012, os quais serão analisados oportunamente. Entretanto, apenas com o último acórdão que a Suprema Corte se posicionou de um modo mais assertivo a respeito da autotutela tributária

Isso porque, até que fosse proferido o acórdão n.6283, de 20 de abril de 2012, predominava a teoria que classificava o poder de autotutela como a expressão de uma função do Fisco distinta da imposição de tributo, sendo possível reconhecê-la como discricionária,

¹²² Sobre o tema de ressarcimento de danos existenciais, verificar os acórdãos proferidos pela Corte de Cassação em 31 de maio de 2003, n.8827 e 8828; bem como pela Corte Constitucional em 11 de julho de 2003, n.233.

em que a Administração Tributária era chamada para realizar a ponderação entre exigências diversas na situação em concreto, por exemplo: de um lado, o restabelecimento da legalidade violada; e, de outro lado, a certeza e a estabilidade das relações jurídicas definitivas.

Essa teoria perdeu grande parte da força, sobretudo após o acórdão n.6283/2012, por meio do qual a Corte de Cassação declara que o Fisco tem o dever de anular, em tempo razoável, o ato quando verificada a existência de vício que determina sua ilegitimidade. Caso não seja efetuada a anulação, é inegável o direito do contribuinte ao ressarcimento dos danos sofridos que podem ser vislumbrados, por exemplo, nas despesas legais e gerais destinadas à impugnação para que seja obtida a anulação judicialmente.

Em tal acórdão, a Suprema Corte declarou que, apesar do exercício da autotutela ter caráter discricionário, os princípios de ação administrativa do art.97 da Constituição impõem que todos os fatos sejam diligentemente verificados pela Administração Tributária sempre que o contribuinte instaurar a instância de autotutela para informar a existência de algum erro que o Fisco possa ter cometido.

Se o erro for confirmado pelo Fisco, reconhecendo-se a ilegitimidade do ato que foi praticado, existe o dever de exercer a autotutela. Logo, nesse caso, não existe espaço para a discricionariedade, a qual se configuraria como um verdadeiro arbítrio.

Nesse ínterim, isto é, no período compreendido entre 1999 e 2015, outra questão relevante foi enfrentada pela Corte de Cassação, em relação à qual por longo tempo existiram dúvidas. Trata-se da interpretação e aplicação no Direito Tributário da disciplina referente à responsabilidade do Estado por lide temerária, nos termos do art.96 do CPC italiano.

O art.96 do CPC disciplina a responsabilidade por danos originários do abuso do instrumento processual estritamente ligada ao comportamento da parte sucumbente que foi considerado contrário aos deveres de lealdade e probidade. Configura-se como uma espécie de punição e comporta, além do pagamento das despesas judiciais, o pagamento dos danos causados pela pendência do processo e pelo atraso na resolução do direito controverso.

Verifica-se em duas hipóteses, se a parte sucumbente: i) agiu ou resistiu em juízo de má-fé ou com culpa grave, caso em que pode ser condenada, além das despesas, a ressarcir os danos, os quais podem ser liquidados na própria sentença *ex officio*; e, ii) se deixou de cumprir atos processuais específicos, particularmente eficazes na esfera jurídico patrimonial da parte oposta no processo, sem a prudência esperada, ou seja, não apenas com má-fé ou culpa grave, mas também com simples culpa.

Conforme será esclarecido neste capítulo, o art.96 do CPC é considerado uma norma especial em relação ao art.2043 do CC, razão pela qual a responsabilidade processual agravada, ainda que considerada conceitualmente um gênero da responsabilidade por fato ilícito, recai inteiramente na disciplina do art.96 do CPC, de modo que não se pode admitir o concurso, nem mesmo alternativo, entre os dois tipos de responsabilidade.

Nesse sentido, segundo a evolução da jurisprudência no período em questão, se o Fisco prossegue inutilmente com um processo tributário, de forma culposa, para retardar o reembolso do crédito, o contribuinte pode requerer à jurisdição tributária a aplicação do art.96 do CPC, vale dizer, o ressarcimento do dano por lide temerária.

Embora por algum período houvesse discussão a respeito da aplicação do art.96 do CPC ao processo tributário, a Suprema Corte de Cassação manifestou-se no ano de 2013, por meio do n.13899, a respeito do tema declarando que a responsabilidade por lide temerária é perfeitamente cabível no processo tributário e que a competência para o conhecimento do pedido é da jurisdição tributária sempre no mesmo processo em que julga a legitimidade da imposição do tributo, diferentemente do que ocorre com a ação de ressarcimento de danos com fundamento no art.2043 do CC, cuja competência é da jurisdição ordinária.¹²³

Segundo o entendimento da Corte de Cassação manifestado no referido acórdão, a jurisdição tributária é competente para decidir a respeito da responsabilidade resultante do comportamento negligente e imprudente da Administração Tributária e dos concessionários de serviço público que a representam na execução dos atos voltados à cobrança de tributo, em sede processual, conforme o art.96 do CPC; e, em relação aos danos morais causados ao contribuinte dada a resistência injustificada em juízo pela Administração Tributária que tinha conhecimento de que sua pretensão era infundada, como também pelos danos que decorrem da falta de resolução tempestiva da controvérsia.

A grande contribuição do acórdão n.13899 foi que a Corte de Cassação afirmou a especialidade do art.96 do CPC em relação ao art.2043 do CC, declarando a possibilidade da jurisdição tributária julgar o ressarcimento de danos em matéria tributária relacionados ao processo e na hipótese da relação tributária não ser considerada extinta.

¹²³ CINQUE, Elena Morano. La condanna per lite temeraria approda nel processo tributario. Nota a: Cassazione civile, sez. un., 03/06/2013, n.13899. In: **Responsabilità civile e previdenza**, fasc.01, 2014, p.166.

4 Decisões proferidas pelo Poder Judiciário sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário

Depois de enfrentar os aspectos gerais da responsabilidade do Estado por danos no setor tributário, é necessário examinar a evolução jurisprudencial em relação aos tipos de ilícitos que já foram julgados pela Corte de Cassação, analisando as situações em que houve discussão judicial a respeito da possibilidade de ressarcimento de danos em matéria fiscal.

No exercício da própria função, a Administração Tributária pode violar a norma *neminem laedere* e causar dano injusto ao contribuinte quando: i) emitir um ato impositivo ilegítimo; ii) responder negativamente à instância de autotutela que se refere a ato ilegítimo; iii) deixar de responder à instância de autotutela ou responder de forma tardia; iv) exercer de forma ilegítima poderes instrutórios (art. 32 e 33 do DPR 600/73 e 52 DPR 633/1972); v) com a concretização dos procedimentos dirigidos à cobrança coativa do tributo, a exemplo do bloqueio de veículos, de pagamentos e da inscrição de imóvel em hipoteca; e, vi) com o exercício ilegítimo do poder de acesso, inspeções e verificações durante a fase instrutória.

Nos próximos linhas, será efetuada a descrição dos acórdãos mais relevantes, que manifestaram alguma modificação importante no posicionamento da Corte de Cassação italiana a ponto de inseri-los entre os precedentes jurisprudenciais.

Preliminarmente, serão tratados os três primeiros acórdãos proferidos pela Corte de Cassação, por ordem cronológica, sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário, já que constituíram o marco do estudo do assunto na Itália. Posteriormente, os acórdãos serão divididos por tema, de acordo com as situações retro indicadas.

4.1 Cassação Civil, Seções Unidas, n.722, 15 de outubro de 1999

A controvérsia origina-se com o recebimento pelo contribuinte da notificação da inscrição do débito em dívida ativa e do nome do contribuinte no rol dos devedores em razão do inadimplemento de imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPEF) no valor de 779.934 libras relativo à declaração referente ao exercício financeiro de 1986.

Apesar de apresentada a impugnação da cobrança tempestivamente, por meio da qual o contribuinte informou ser credor do Fisco e não devedor, não foi possível impedir que o ente público realizasse a penhora de alguns bens móveis em seu escritório.

Somente após a notificação extrajudicial efetuada pelo contribuinte ao Centro de Serviços de Impostos Diretos que a cobrança do tributo foi anulada, o que justificaria a extinção da controvérsia tributária, porém, isso não aconteceu, ao menos, inicialmente.

Em 1993, o contribuinte ajuizou ação judicial a fim de requerer a condenação do Estado a ressarcir os danos causados devido ao comportamento ilegítimo da Administração Tributária – inclusive danos não patrimoniais relacionados à sua imagem de cidadão e à sua reputação profissional.

Foram alegadas duas causas para configurar o dano injusto, quais sejam: i) que a notificação com a inscrição do débito em dívida ativa e do nome do contribuinte no rol de devedores era ilegítima, pois, conforme as informações contidas na declaração apresentada e na impugnação, o contribuinte possuía “crédito fiscal” e não “débito fiscal”, de modo que não havia tributo a ser pago, mas sim a ser restituído. Todavia, apesar disso, o Fisco realizou a penhora ilegítima e lesiva de bens móveis do escritório do contribuinte; e, ii) o acesso dos oficiais da *Guardia di Finanza* no exercício do poder de investigação para obter informações a respeito de uma viagem efetuada pelo contribuinte ao exterior em 1991 e sobre a declaração de rendimentos em relação ao mesmo exercício financeiro, o que causou lesão à sua imagem e à sua reputação profissional.

Na defesa apresentada, a Administração Tributária afirmou que é inadmissível a ação de ressarcimento proposta pelo contribuinte, pois, em primeiro lugar, não se verifica no caso concreto o elemento injustiça do dano, essencial para a aplicação do art.2043 do CC, já que a atividade de verificação e cobrança tributária constitui um dever do Estado.

Ademais, defende a incompetência da jurisdição ordinária para tratar de questões atinentes à declaração de rendimentos e ao dever de corrigir de ofício os erros eventualmente verificados em tais documentos.

O Tribunal de Milão, por meio do acórdão proferido em 21 de agosto de 1995, declarou a própria carência de jurisdição para conhecer a ação judicial de ressarcimento de danos contra a Administração Tributária. Contudo, tal decisão foi posteriormente reformada pela Corte de Apelação de Milão em 15 de abril de 1997, remetendo o processo novamente à apreciação do Tribunal.

Declarou-se a competência da jurisdição ordinária para julgar a ação judicial de ressarcimento de danos em face do Estado, pois o autor não requereu ao Tribunal a resolução de controvérsia concernente ao imposto sobre a renda, mas ao ressarcimento dos danos que

decorreram da visita de oficiais militares da *Guardia di Finanza* e da penhora suportada com base num crédito que a próprio Fisco admitiu, sucessivamente, ser inexistente.

Dado o entendimento da Corte de Apelo de Milão, a Administração Tributária recorre à Corte de Cassação alegando a violação do art.2º do D.legs.n.546/1992, visto que, segundo defendeu, todas as questões discutidas no caso concreto deveriam ser apreciadas pela jurisdição tributária e não pela jurisdição ordinária, tendo em vista a necessidade de examinar, na avaliação do comportamento ilícito, particularidades da relação tributária, tais como o tempo e o modo observado pelo Fisco em âmbito tributário para a realização de atos que constituem pressuposto do ressarcimento de danos requerido pelo contribuinte.

A Corte de Cassação italiana decide que o recurso da Administração Tributária é infundado. Preliminarmente, afirma que, apesar do art. 2º do D.lgs.n.546/1992 ampliar a competência das Comissões Tributárias para incluir controvérsias concernentes às sanções administrativas bem como a outros acessórios, a expressão “outros acessórios” não inclui as controvérsias relacionadas ao ressarcimento de danos decorrentes do comportamento ilícito da Administração Tributária, visto que essas se referem, por exemplo, ao ágio, às despesas de notificação, aos interesses moratórios e, no máximo, ao dano resultante da desvalorização da moeda, conforme o art.1224 do CC.

No caso em espécie, afirma a Suprema Corte, a lesão do patrimônio é resultado de comportamento ilícito da Administração Tributária em razão de uma relação tributária já encerrada, a qual atua somente como um contexto, de modo que não assume uma conexão determinante em relação ao ressarcimento de danos que seja suficiente para determinar a competência da jurisdição tributária. Noutros termos: não se trata de uma questão tributária.

Verifica-se que a relação tributária foi extinta, já que o Fisco anulou a cartela de pagamento impugnada com o exercício de autotutela paralisando a controvérsia tributária. Desse modo, extinta a relação tributária, o contribuinte não poderia recorrer às Comissões Tributárias para propor ação judicial de ressarcimento de danos em razão do comportamento ilícito da Administração Pública. Logo, a jurisdição ordinária é obrigatória nesse caso, visto que a relação tributária se encontra extinta.

Portanto, a Suprema Corte declara a plena autonomia da ação de ressarcimento de danos que resulta não conexa a uma das controvérsias indicadas pelo art.2 do Dlgs.546, de 1992, mas relacionada à conduta dos oficiais da *Guardia de Finanza* e à atividade culposa dos agentes públicos da Administração Tributária.

Após confirmar a competência da jurisdição ordinária para julgar a ação judicial de ressarcimento de danos proposta pelo contribuinte em face do Estado pela conduta ilícita do Fisco, declara que a atividade da Administração Pública, inclusive no campo tributário, deve ser desenvolvida dentro dos limites não apenas da lei, mas da norma primária *neminem laedere*, razão pela qual é consentido ao juiz ordinário – a quem é sempre vedado estabelecer se o poder discricionário foi, ou não, oportunamente exercitado – verificar se houve da parte da Administração Tributária uma conduta culposa que, em violação da norma primária acima referida, determinou a lesão de um direito subjetivo.

Nesse sentido, em virtude dos princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, estabelecidos no art.97 da Constituição, a Administração Tributária submeteu-se às consequências do art.2043 do CC, já que tais princípios atuam como um limite externo para a atividade discricionária, ainda que tal controle esteja precluso ao juiz ordinário. Diante do exposto, a Corte de Cassação rejeita o recurso da Administração Tributária declarando a competência do juiz ordinário.

Trata-se de acórdão que analisa os danos que decorrem do exercício da atividade instrutória ilegítima por agentes públicos da Administração Tributária, especificamente da *Guardia di Finanza*; da cobrança de tributo indevido com a inclusão do nome do contribuinte no rol dos devedores; como também, da penhora de bens do contribuinte sem a existência de título executivo, já que a cobrança havia sido anulada pelo Fisco.

Conforme pode ser verificado, depois de três meses da publicação do acórdão n.500/99, as Seções Unidas da Corte de Cassação, com o acórdão n.722, de 15 de outubro de 1999, declarou que também no campo tributário a atividade da Administração Pública deve ser desenvolvida nos limites da lei e da norma primária *neminem laedere*, de modo que é consentido ao juiz ordinário verificar se houve um comportamento culposos ou doloso da parte do Fisco que tenha causado lesão a direito subjetivo do contribuinte.

Segundo os esclarecimentos de GIUSEPPE DEBENEDETTO, na época em que foi proferido, o acórdão foi muito criticado por não ter deixado claro se a Corte de Cassação atribuiu a responsabilidade ao Estado em virtude da visita dos oficiais da *Guardia di Finanza* sem a existência de um título executivo (*sine titulo*); da emissão de um ato tributário com a cobrança de tributo indevido; ou, se a decisão se baseou nos dois acontecimentos.¹²⁴

¹²⁴DEBENEDETTO, Giuseppe. **op.cit.**, 442.

Caso se optasse pela primeira interpretação, ou seja, que o comportamento ilícito se limitou ao excesso dos agentes da *Guardia di Finanza* no curso da atividade de verificação Fiscal, o caso seria considerado de menor relevância, tornando-se pacífico somente que uma conduta da Administração Pública privada de causa fosse suscetível de produzir em concreto um dano injusto. Isso permitiria abrir um caminho para a tutela de ressarcimento de danos.

Entretanto, se fosse admitida a segunda interpretação, o cenário assumiria uma configuração totalmente diversa, muito mais relevante do que o primeiro, por caracterizar uma verdadeira queda dos privilégios do Fisco, já que se declarou que também em relação à Administração Tributária é válida a regra: a atividade de liquidação, verificação e cobrança de tributo é suscetível de produzir dano injusto, em virtude da lesão da norma geral *neminem laedere*, sempre que desenvolvida de forma ilegítima, constituindo fonte de ressarcimento de danos. Explica DEBENEDETTO que a segunda interpretação foi considerada alinhada com o percurso evolutivo da jurisprudência, pois esse entendimento foi mantido e, em certos aspectos, aperfeiçoados pelas decisões proferidas sucessivamente.¹²⁵

Conforme é possível constatar, como se trata do primeiro acórdão da Corte de Cassação proferido a respeito do tema, houve muita discussão e divergência, principalmente no que tange à atribuição da competência à jurisdição ordinária para julgar o ressarcimento de danos em vez da jurisdição tributária.

Segundo esclarece GIULIA BOLETO, a Corte de Cassação no acórdão n.722/99 estabeleceu que o dano patrimonial, ou não, resultante de um comportamento ilícito do Fisco não pode ser conectado a uma lide tributária, já que a matéria foi totalmente exaurida. Dessa forma, a única opção seria atribuir a competência à jurisdição ordinária possibilitando o ressarcimento com base no art.2043 do CC.¹²⁶

Nesse mesmo sentido, SILVIA ZENATI afirma que, substancialmente, a Corte de Cassação foi obrigada a optar por essa fundamentação legal baseada no art.2043 do CC, atribuindo competência à jurisdição ordinária, pois, em sede tributária, o juízo estava extinto.

Ao agir desse modo, inibiu-se a possibilidade do contribuinte ajuizar a ação de ressarcimento de danos em razão da conduta ilícita da Administração Tributária ao juiz que, melhor do que qualquer outro, poderia avaliar a subsistência e determinar a entidade do dano,

¹²⁵ *Idem.*

¹²⁶ BOLETO, Giulia. L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria. In: **Rassegna tributaria**, n.1, 2008, p. 42.

visto que foi o mesmo juiz que entrou o mérito da relação tributária que tal comportamento ilícito produziu.¹²⁷

Vale frisar que na hipótese do pedido de ressarcimento de danos ser apresentado com a lide tributária ainda em curso, é necessário verificar se existe ressarcimento de danos por lide temerária, nos termos do art.96 do CPC, o qual pode ser endereçado ao mesmo juiz que analisa a controvérsia fiscal, ou seja, à jurisdição tributária, já que a controvérsia ainda se encontra radicada na Comissão Tributária.

Como anteriormente afirmado, por se tratar do primeiro acórdão que relacionou a relação tributária à tutela de ressarcimento de danos, surgiram muitas discussões, sendo o tema da jurisdição relativa à controvérsia em matéria de ressarcimento dos danos resultantes da atividade impositiva muito debatido na época.

Discutia-se se a competência para o julgamento da controvérsia seria da jurisdição ordinária, administrativa ou tributária. Certamente, a opção lógica e coerente seria atribuir a competência à jurisdição tributária, pois o contribuinte lesado por comportamento ilícito do Fisco prosseguiria com o processo em relação ao mesmo juiz sem a necessidade de iniciar um novo sob outra jurisdição.

Contudo, entendeu-se que não parece possível atribuir competência à jurisdição tributária em matéria de ressarcimento de danos, especialmente em razão da inexistência de norma específica em tal sentido. Consequentemente, a ação de ressarcimento de danos compete à jurisdição civil, conforme a orientação consolidada da jurisprudência em relação à matéria, sendo essa a orientação majoritária em âmbito doutrinário e jurisprudencial.

Diante do exposto, constata-se que, no que se refere à relação tributária, existe três possíveis jurisdições competentes: i) jurisdição administrativa que é competente para verificar o uso do poder discricionário pela Administração Tributária; ii) jurisdição tributária que é competente para anular o ato impositivo; e, iii) jurisdição ordinária que é competente para avaliar se a conduta ilícita da Administração Tributária produziu danos passíveis de ressarcimento, salvo na hipótese de lide temerária em que a competência será da jurisdição tributária.¹²⁸

¹²⁷ ZENATI, Silvia. Sulla giurisdizione in materia di risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria. In: **GT Rivista di giurisprudenza tributaria**, n. 1, 2000, p. 13.

¹²⁸ ZENATI, Silvia. Sulla giurisdizione in materia di risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria. In: **GT Rivista di giurisprudenza tributaria**, n.1, 2000, p. 13.

4.2 Cassação Civil, Seção III, n.1191, 27 de janeiro de 2003

No presente caso, apesar da absolvição do contribuinte em sede penal em relação aos crimes de evasão fiscal continuada e de falsificação de certificados, dos quais havia sido acusado, a Administração Tributária efetua a cobrança do tributo, inscreve o débito tributário objeto de tais acusações em dívida ativa e prossegue com atos dirigidos à execução fiscal do valor de 9.580.669.100 libras, isto é, pratica atos em desconformidade com a decisão proferida em âmbito judicial.

Em virtude dos fatos ocorridos, o contribuinte propõe ação judicial para requerer, em primeiro lugar, o reconhecimento da ilegitimidade da inscrição do débito em dívida ativa; e, em segundo, a condenação do Fisco ao ressarcimento dos danos, segundo o art.96 do CPC.

Em primeira instância, declarou-se que a Administração Tributária não possuía um título idôneo para prosseguir com a execução fiscal, tendo em vista a sentença absolutória proferida pelo Poder Judiciário em âmbito penal. Por isso, foi condenada a ressarcir os danos causados no valor de 30.000.000 libras, além das despesas legais. Posteriormente, a Corte de Apelo reformou tal decisão, condenando-a a pagar o valor de 111.286.000 libras e interesses legais.

Para a referida Corte, com a absolvição definitiva do contribuinte em sede penal, a Administração Tributária não poderia realizar atos de cobrança do tributo, pois, além de o juiz ter declarado a inexistência dos pressupostos necessários para a imposição tributária, já que reconheceu não ter ocorrido o crime de evasão fiscal, a pronúncia absolutória em sede penal elimina na raiz o poder impositivo da Administração Tributária.

Na medida em que era uma obrigação da Administração Tributária se conformar com a decisão proferida em sede penal, a inscrição do débito em dívida ativa e a execução do valor indevido constituíram ato ilícito, o qual é fonte de responsabilidade do Estado.

Conforme o entendimento da Corte de Cassação, o sistema normativo vigente contém o princípio geral que obriga a Administração Pública a se conformar com as decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Dessa forma, a obrigação da Administração Tributária de uniformizar os atos praticados com a sentença penal definitiva resultava do disposto no art.4 da Lei n.2.248, de 20 de março de 1865; e, da interpretação dada pela Corte Constitucional por meio dos acórdãos n.120, de 23 de março de 1992, e n.264, de 13 de julho de 1997.

Além disso, constata-se que a obrigação do Fisco de se conformar com a coisa julgada em âmbito penal subsiste também no campo da mera discricionariedade, visto que a atividade administrativa deve ser desenvolvida não apenas dentro dos limites impostos pela lei, mas pela norma primária *neminem laedere*, de modo que é consentido ao juiz ordinário verificar se por parte da Administração Tributária houve um comportamento culposo que violou um direito subjetivo ou um interesse legítimo do contribuinte

Em virtude da previsão dos princípios de legalidade, de imparcialidade e de boa administração pelo art. 97 da Constituição, que constituem o limite externo para o exercício da atividade discricionária, o Fisco se submete às consequências do art.2043 do CC.

Portanto, corretamente individuada pelo juiz de mérito a culpa da Administração Tributária por ter violado não apenas os princípios de imparcialidade, de correção e de boa administração, nos termos do art. 97 da Constituição e do art.10 do Estatuto dos Direitos do Contribuinte, mas também a obrigação de observar as sentenças proferidas em âmbito penal, resta evidente a violação do art. 2043 do CC.

Reconheceu-se como dano todas as despesas suportadas pelo contribuinte para que fosse possível contestar os atos de cobrança da Administração Tributária. Em conclusão, a Corte de Cassação rejeita o recurso apresentado pelo Fisco e mantém a decisão conforme seus próprios fundamentos.

Verifica-se que a segunda manifestação da Corte de Cassação sobre a relação entre o Direito Tributário e a tutela de ressarcimento de danos sofridos pelo contribuinte ocorreu após alguns anos com o acórdão n.1191, de 27 de janeiro de 2003, o qual confirmou substancialmente o disposto no acórdão n.722, proferido pelas Seções Unidas em 1999.

Isso porque, foi afirmado o direito do contribuinte ao ressarcimento dos danos – compreendido as despesas legais para se defender em juízo –, decorrentes do comportamento ilícito da Administração Tributária de inscrever o nome do contribuinte em dívida ativa com base na cobrança de um tributo indevido.

De acordo com a Corte de Cassação, com fundamento nos princípios de legalidade, de imparcialidade (igualdade e justiça nas escolhas e comportamentos) e de boa administração (administração eficiente e eficaz), os quais constituem um limite externo para o exercício da atividade discricionária, previstos expressamente pelo art.97 da Constituição, a Administração Tributária se submete às consequências estabelecidas no art. 2043 do CC.

Ademais, as normas jurídicas de imparcialidade, correção e boa administração, que constituem princípios do ordenamento europeu, foram significativamente reafirmadas pela Lei n.212, de 27 de julho de 2000, o Estatuto dos Direitos do Contribuinte. Dessa forma, a não observância pelo Fisco de uma sentença proferida em âmbito penal, tal como ocorrido no caso em análise, comporta a violação da norma do art.2043 do CC; e, conseqüentemente, a responsabilidade pelo ressarcimento dos danos.

4.3 Cassação Civil, n.15, de 04 de janeiro de 2007

O contribuinte propõe ação judicial de ressarcimento de danos em face do Estado perante a jurisdição ordinária da Região Calábria, pois foi notificado da cartela de pagamento com a cobrança de taxa automobilística referente ao exercício financeiro de 1999, relativa a veículo de sua propriedade, cujo pagamento tinha sido efetuado tempestivamente e de forma adequada. Significa que, além da inscrição do débito em dívida ativa, o nome do contribuinte foi inserido no rol de devedores em razão da cobrança de um tributo já adimplido.

Alega que, antes da propositura da ação judicial, a Administração Tributária, em autotutela, reconheceu o equívoco e anulou o ato ilegítimo. Contudo, a ação judicial proposta pelo contribuinte tem como objeto somente o pedido de reparação de danos patrimoniais e não patrimoniais ocorridos em razão da cartela de pagamento estipulados em 1.100 euros.

Na contestação apresentada, a Administração Tributária afirma que a jurisdição ordinária não é competente para o julgamento da demanda por se tratar de matéria tributária, cuja competência é exclusiva das Comissões Tributárias, ou seja, da jurisdição especial.

Em sentença proferida em primeira instância, o juiz reconhece a competência da jurisdição ordinária para julgar a matéria declarando que não houve violação do art.2º, §1º, do D.Lgs.n.546, de 31 de dezembro de 1992, visto que o ato já havia sido anulado pelo Fisco, de modo que se tratava apenas de um pedido de ressarcimento de danos, razão pela qual a competência era do juiz ordinário e não das Comissões Tributárias.

Foi pacificado pela Corte de Cassação o entendimento de que o conhecimento do pedido de ressarcimento de danos em razão de comportamento ilícito da Administração Tributária como também de outros entes públicos que impõem tributos compete à jurisdição ordinária, de forma que tal controvérsia não se relaciona à *fattispecie* tipificada no art.2º do D.lgs.n.546/92.

Conforme estabelece a Corte de Cassação, é verdade que o artigo acima referido estabelece que pertencem à jurisdição exclusiva do juiz tributário todas as controvérsias que tenham por objeto os tributos de qualquer gênero e espécie, independentemente de sua denominação; e, que tal jurisdição foi ampliada para abranger as controvérsias referentes aos impostos adicionais, às sanções administrativas e às questões acessórias.

Frise-se que a previsão “questões acessórias”, contudo, não é por si só suficiente para determinar a jurisdição exclusiva do juiz tributário também em relação às controvérsias sobre o ressarcimento de danos por comportamento ilícito da Administração Tributária.

Por questões acessórias, deve-se entender as despesas para realizar a notificação, os interesses moratórios e o maior dano de desvalorização monetária, nos termos do disposto no art.1224, §2º, do CC.

Na medida em que a cartela de pagamento que causou o dano ao contribuinte foi anulada, considera-se encerrada a relação tributária. Portanto, ao comportamento doloso ou culposo da Administração Tributária causador do dano aplica-se o estabelecido no art.2043 do CC, atribuindo-se a competência para realizar o julgamento à jurisdição ordinária.

Nesse sentido, a ação de reparação de danos é considerada autônoma, ou seja, desconexa com o disposto no art.2º do D.Lgs.n.546/92, o qual estabelece o rol taxativo das matérias cuja competência para julgamento é das Comissões Tributárias.

Recorda-se que a jurisdição ordinária ou especial se determina a partir do pedido, intitulado *petitum sostanziale*, que é identificado não apenas em função da situação concreta que é levada ao conhecimento do juiz, mas, sobretudo, em função da causa de pedir, ou seja, da natureza intrínseca da posição subjetiva deduzida em juízo e individuada pelo mesmo juiz em relação à proteção substancial acordada em abstrato a esta última em Direito positivo.

No processo, a situação é aquela da lesão patrimonial sofrida pelo contribuinte em decorrência de um comportamento ilícito praticado pela Administração Pública no que se refere à relação tributária, já extinta, de modo que se opera como plano de fundo da ação de ressarcimento de danos, sem que exista qualquer conexão.

No que se refere ao ressarcimento de danos, a Corte de Cassação entendeu que, inclusive no campo tributário deve desenvolver-se dentro dos limites estabelecidos pela lei, mas também pela norma primária *neminem laedere*, por isso é consentido ao juiz ordinário, ao qual é sempre vetado estabelecer se o poder discricionário foi, ou não, oportunamente

exercitado, verificar o comportamento da Administração Tributária foi culposo de modo tal que, ao violar a norma primária, produziu a violação de um direito subjetivo.

Em razão dos princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, nos termos do art.97 da Constituição, a Administração Tributária tem o dever de suportar as consequências estabelecidas no art.2.043 do CC, pois esses princípios colocam-se como um limite externo à atividade discricionária. Nesse sentido, confirma-se a sentença proferida em primeira instância que julgou procedente o pedido de indenização por danos patrimoniais e não patrimoniais.

4.4 Autotutela tributária no Direito italiano

O poder de reexaminar a própria conduta e de anular o ato administrativo sempre que apresentar um vício capaz de torná-lo ilegítimo – na hipótese de incompetência, violação da lei ou de excesso de poder –, intitulado autotutela, foi atribuído à Administração Pública pelo legislador como um instrumento de aplicação dos princípios administrativos, sobretudo, com a finalidade de tutelar o interesse do particular de não ser submetido aos efeitos danosos da atividade pública exercida de modo incorreto e de tutelar o interesse público de que todos os atos administrativos sejam praticados conforme as normas do ordenamento jurídico.¹²⁹

Para ALESSANDRO BORGOGLIO, a autotutela é um poder da Administração Pública de corrigir e eliminar, por iniciativa própria, em sede de reexame, os atos praticados que resultem ilegítimos e infundados. Essa manifestação do poder e da função administrativa está fundamentada no art.97 da Constituição, que prescreve os princípios de bom andamento e imparcialidade do poder público.¹³⁰

Para FABRIZIO AMATUCCI, autotutela é a expressão do poder que tem como propósito, também, concretizar o interesse público, que é o motivo da realização do ato. Particularmente, no setor tributário, o interesse público deriva da combinação dos princípios de legalidade, capacidade contributiva e ação administrativa, nos termos dos arts. 23, 53 e 97 da Constituição, que consistem na justa exação do tributo, replicados no Estatuto dos Direitos do Contribuinte.¹³¹

¹²⁹ Il riesame di legittimità di un provvedimento amministrativo ai fini del suo annullamento (o modifica) in via di autotutela implica, inoltre, l'esercizio di una potestà discrezionale rimessa alla più ampia valutazione di merito dell'amministrazione". CINGANO, Valentina. La responsabilità dell'Amministrazione per l'esercizio del potere di autotutela tributaria. In: **Diritto e Pratica Tributaria**, fasc. 1, pt.1, 2012 p. 34.

¹³⁰ BORGOGLIO, Alessandro. Risarcimento al contribuente per l'omessa autotutela. Cass., n. 5120, del 3 marzo 2011. In: **Il fisco**. Fascicolo 2, 2011, p. 1768.

¹³¹ AMATUCCI, Fabrizio. **op.cit.**, p. 235.

O entendimento da jurisprudência é no sentido de que, com base na obediência a tais princípios, se o ato tributário apresentar qualquer vício – seja porque foi praticado com violação às normas jurídicas, seja porque não garante uma arrecadação fiscal correta –, a Administração Tributária tem o dever (e não o poder) de adotar todas as medidas necessárias para sanar essa ilegitimidade, utilizando o instituto de autotutela. Esse tema será esclarecido com a descrição do acórdão proferido pela Corte de Cassação n.6283/2012.¹³²

Conforme afirmado, embora seja um instituto jurídico desenvolvido pelo Direito Administrativo, a autotutela foi introduzido em matéria tributária com o propósito de garantir a aplicação efetiva dos princípios de legalidade e de capacidade contributiva no exercício da imposição de tributos, os quais estão estabelecidos, respectivamente, pelos artigos 23 e 53 da Constituição, disciplinando dois direitos de relevância pública, vale dizer: i) o direito do Fisco de arrecadar tributos para suprir os interesses públicos; e, ii) o direito do contribuinte de se submeter à imposição tributária somente nos casos e na medida estabelecida em lei.¹³³

A coexistência desses direitos suscita à Administração Tributária o dever de agir em respeito de ambos. Logo, o instituto da autotutela tem o escopo de garantir e de recuperar a legalidade e a transparência da ação administrativa em âmbito tributário.

Do ponto de vista do cidadão, a autotutela se apresenta como uma garantia capaz de evitar as consequências danosas de um ato praticado de forma ilegítima; ou, na hipótese desses danos já terem ocorrido, de obter a sua interrupção ou remoção.¹³⁴

Conforme esclarece GIUSEPPE DEBENEDETTO, o exercício da autotutela é a manifestação significativa da Administração Tributária de estender a mão ao contribuinte para que a imposição tributária seja exercida sobre uma sólida base de confiança recíproca, sendo esse um dos princípios previstos pela Lei n.212/00 que rege a relação tributária.¹³⁵

Segundo CHIARA GIOÈ, é possível que o contribuinte sofra um dano injusto, não em razão da emissão dum ato impositivo ilegítimo, mas em virtude da sucessiva negativa da anulação do ato em autotutela por parte da Administração Tributária. É possível imaginar, a título de exemplo, a hipótese em que o contribuinte recebe a notificação de um *avviso di*

¹³² Conforme explica GASPARE FALSITTA, se a atividade tributária deve configurar-se como uma atividade puramente egoísta, voltada à maximização da arrecadação, sem o propósito de observar a justiça, a ideia de autotutela restaria incongruente e despropositado. Com a autotutela demoliu-se uma concepção egoística da Administração Tributária, FALSITTA, Gaspare. **Corso istituzionale di diritto tributario**. 5.ed. Padova: CEDAM, 2014, p. 214.

¹³³ DEBENEDETTO, Giuseppe. **op.cit.**, p. 562.

¹³⁴ GIOÈ, Chiara. **op.cit.**, p. 192.

¹³⁵ DEBENEDETTO, Giuseppe. **op.cit.**, p. 563.

accertamento que foi realizado sem qualquer negligência por parte do Fisco, mas com total desconhecimento da situação fiscal do contribuinte.

Depois da manifestação do contribuinte e da entrega de documentos contendo as informações, que eram totalmente desconhecidas pela Administração Tributária, o *avviso di accertamento* resulta, sucessivamente, ilegítimo e infundado. Isso porque, a inexistência de um contraditório com o contribuinte na fase de aferição do tributo pode facilmente ensejar um inconveniente de questa espécie, aumentando a possibilidade de erros da Administração e a possibilidade de interesses contrastantes.

Outro possível exemplo, ocorre quando o contribuinte é notificado de um *avviso di accertamento*, cujo tributo já havia sido pago, porém o recibo de pagamento é encontrado somente depois de transcorrido o prazo para a apresentação da impugnação judicial.

Em tais casos, o direito do contribuinte ao ressarcimento dos danos sofridos em razão da cobrança do tributo decorre da negativa da anulação do ato em autotutela por parte do Fisco e não da emissão dum ato impositivo ilegítimo. Isso porque, a conduta antijurídica e a consciência do ente público resultam somente da falta de reexame do ato ilegítimo depois de conhecer as razões pelas quais é considerado infundado.

Logo, não pode se referir à atividade primária de lançamento, já que essa conduta foi praticada sem qualquer negligência por parte do fisco, nos exemplos acima referidos.

Conforme será verificado nos próximos parágrafos, especificamente em matéria fiscal, o tema da autotutela tributária e a responsabilidade civil, sobretudo no que se refere à possibilidade de aplicar a cláusula geral contida no art.2043 do CC, foi acolhido em âmbito jurisprudencial, com precedente nos acórdãos n.698/2010, n.5120/2011 e n.6283/2012.

A autotutela é um excelente mecanismo para reduzir o contencioso tributário em razão da relativa economia de despesas de sucumbência. Além disso, melhora a relação entre o Fisco e o contribuinte, assegurando a concretização do dever do primeiro de respeitar as normas precisamente impostas pelo legislador na tributação do segundo.

O exercício da autotutela não requer a iniciativa do contribuinte interessado, pois pode ser exercida *ex officio* pela Administração Tributária. Justifica-se diante de exigências reais de caráter público e requer uma motivação adequada. Pode ser exercitada sem limitação de tempo, ainda que não seja mais possível impugnar o ato de imposição tributária, contudo,

tem eficácia *ex tunc*. Somente o trânsito em julgado pode impedir o exercício da autotutela pela administração, desde que seja declarada a legitimidade do ato pelo Poder Judiciário.

Há exemplos de situações estipuladas pela própria legislação fiscal de hipóteses que justificam o exercício da autotutela pelo Fisco, quais sejam: i) erro quanto à pessoa do devedor; ii) evidente erro lógico ou de cálculo; iii) dupla imposição tributária; iv) cobrança de tributo sem considerar os pagamentos regularmente efetuados pelo contribuinte; ou, sem analisar os documentos por ele apresentados antes do prazo de decadência; v) não considerar que o contribuinte preenche todos os requisitos legais para fruir de deduções e benefícios fiscais; e, vi) erro material do contribuinte facilmente identificável pelo Fisco.

Apesar da autotutela ter caráter discricionário em âmbito administrativo, existia uma tendência de parte da doutrina de considerá-la um dever em âmbito fiscal, o qual resulta da imprescindibilidade de, no exercício da tributação, o Fisco agir em conformidade com os princípios de legalidade, de capacidade contribuinte e de ação administrativa, estabelecendo uma relação de confiança com contribuinte, nos termos do disposto na Lei n.212/00, segundo já mencionado.

Nesse sentido, o Ministério das Finanças emitiu a circular n.198/S, por meio da qual afirmou que a Administração Tributária não possui a potestade discricionária de decidir se corrigir, ou não, os próprios erros, já que foi afirmado que o Fisco tem o dever de efetuar as devidas correções dos erros praticados.

Em razão desse documento, foi aprovado o DM n.37, de 11 de fevereiro de 1997, dirigido à disciplina do exercício da autotutela, em que se estabeleceu como pressupostos: i) a ilegitimidade do ato; e, ii) o específico e concreto interesse público à eliminação do ato – que é diferente do interesse genérico de restabelecer a legalidade violada.

O específico e concreto interesse público à eliminação do ato significa assegurar ao contribuinte a tributação na medida justa, bem como em conformidade com as regras do ordenamento jurídico, satisfazendo a exigência de eliminar um contencioso inútil e oneroso.

Ressalte-se que o regulamento prescreveu como limite da anulação o trânsito em julgado de uma decisão com exame do mérito da relação fiscal em que está inserido o ato.¹³⁶

Conforme esclarece PAOLA ROSSI, a doutrina que defende o autotutela como um dever (e não um poder) afirma que, dado a atividade impositiva ter caráter vinculado, o

¹³⁶ DEBENEDETTO, Giuseppe. *op.cit.*, p. 565.

Fisco não pode perseguir um interesse diverso da correta aplicação da norma de imposição tributária, razão pela qual a sua violação obriga a eliminação do ato ilegítimo sob pena de não ser aplicado o princípio de capacidade contributiva em modo adequado.¹³⁷

Vale ressaltar, todavia, que não havia um consenso sobre o caráter discricionário da autotutela em matéria fiscal, pois o entendimento não era unívoco. Até que fosse proferido o acórdão n.6283, de 20 de abril de 2012, predominava a teoria que classificava o poder de autotutela como a expressão de uma função do Fisco distinta da imposição de tributo, sendo possível reconhecê-la, portanto, como discricionária.

Entendia-se que a Administração Tributária deveria efetuar ponderar as diversas exigências na situação concreta, por exemplo: por um lado, o restabelecimento da legalidade violada pela imposição tributária ilegítima; e, por outro lado, a estabilidade e a certeza das relações jurídicas definitivas.¹³⁸

Contudo, essa teoria passou a ter cada vez menor relevância, sobretudo após o acórdão n.6283, de 20 de abril de 2012, em que a Seção III da Corte de Cassação posicionou-se de um modo mais assertivo a respeito da autotutela tributária, declarando que é um dever do Fisco anular em tempo razoável o ato na existência de um vício que o torna ilegítimo. Do contrário, é inegável o direito do contribuinte ao ressarcimento pelos danos sofridos, os quais podem ser verificados, por exemplo, nas despesas legais gerais para impugnação judicial.

Dessa forma, segundo as afirmações de diversos doutrinadores, a Suprema Corte declarou que, apesar da autotutela ter caráter discricionário, os princípios dispostos no art.97 da Constituição que disciplinam o *modus operandi* da Administração Pública impõem que todos os fatos sejam diligentemente apurados pelo Fisco sempre que o contribuinte instaurar a instância de autotutela a fim de informar algum erro que o Fisco possa ter cometido.

Se o erro for confirmado, reconhecendo-se a ilegitimidade do ato, há o dever de exercer a autotutela, de modo que, nesse caso, não existe espaço para a discricionariedade, a qual se configuraria como um verdadeiro arbítrio.

Nesse sentido, a Corte de Cassação afirmou que a Administração Tributária possui dois deveres, quais sejam: i) analisar a instância de autotutela sempre que for proposta pelo contribuinte e proferir uma decisão devidamente motivada; e, ii) usar todos os

¹³⁷ ROSSI, Paola. **La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria: questione teoriche e pratiche.** Milano: Giuffrè, 2009, p.498.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 499.

instrumentos criados por lei, dentre os quais a autotutela, a fim de evitar os efeitos negativos da atividade fiscal ilegítima, os quais podem causar danos ao contribuinte.

Portanto, no referido acórdão, a Corte de Cassação declarou de modo inequívoco que, em matéria tributária, na hipótese de ser praticado um ato ilegítimo, o exercício do poder de autotutela constitui um dever da Administração Pública, pois a discricionariedade poderia resultar em verdadeiro arbítrio.

Sintetiza COSTANTINO SCALINCI que: no campo da Administração Fiscal há o dever de reexaminar e de anular, em via de autotutela, um ato ilegítimo para não cair no arbítrio, que está em manifesto contraste com os princípios de imparcialidade, de correção e de boa administração, os quais, segundo a melhor jurisprudência, sempre devem informar a atividade do funcionário público, ainda que o contribuinte tenha deixado passar o prazo para apresentar impugnação.¹³⁹

Igualmente, declara PATRIZIA ACCORDINO que a jurisprudência compartilha a orientação que reconhece o dever de autotutela da Administração Tributária em presença da lesão de um interesse público, sobretudo se a instância de autotutela foi ativada pela parte.

Isso porque, na presença de um próprio erro, é dever do Fisco conformar-se com os princípios de imparcialidade, de correção e de boa administração, os quais impõem a realização das verificações necessárias para a aferição do erro e a anulação do ato ilegítimo. Nesse caso, segundo recente posicionamento da Corte de Cassação, não há espaço para uma mera discricionariedade, pois essa se transformaria em verdadeiro arbítrio.¹⁴⁰

Nos próximos parágrafos, serão analisados os acórdãos proferidos pela Corte de Cassação, em que foi examinada a possibilidade de reconhecer ao contribuinte o direito ao ressarcimento de danos em consequência do não exercício do poder de autotutela pelo Fisco no caso de ato ilegítimo ou de demora na sua anulação, ensejando danos resultantes da não intervenção tempestiva da Administração Tributária com o único meio (autotutela) que a lei instituiu para eliminar os efeitos negativos da atividade ilegítima.

O não exercício da autotutela pelo Fisco constrange o contribuinte a afrontar as despesas legais e de outros gêneros para impugnar o ato ilegítimo para obter, judicialmente,

¹³⁹ SCALINCI, Costantino. Lo Statuto e l' "aureta" dei principi che incomincia a sussurrar: il contraddittorio preventivo per una tutela effettiva e un giusto procedimento partecipato. In: **Rivista di Diritto Tributario**, fasc. 07-08, 2014, p. 883.

¹⁴⁰ ACCORDINO, Patrizia. Considerazioni in tema di principio del contraddittorio, alla luce della più recente giurisprudenza. In: **Rivista di Diritto Tributario**, fasc. 1, 2015, p. 64.

sua anulação. Isso gera a responsabilidade do Estado, se presentes os elementos constitutivos do ilícito civil, quais sejam ato ilícito, dano injusto e nexos de causalidade.

4.4.1 Cassação Civil, Seção III, n.698, 19 de janeiro de 2010

Trata-se de acórdão proferido pela Seção III da Corte de Cassação Civil em 19 de janeiro de 2010, em que o Fisco recorre em cassação por ter sido condenado ao pagamento do valor de 705,40 euros a título de ressarcimento de danos causados ao contribuinte devido ao envio de notificação de um *avviso di accertamento* com a cobrança de tributo no valor de 779,85 euros referentes a rendimentos declarados no exercício financeiro de 1996.

A pretensão tributária foi declarada ilegítima e, conseqüentemente, anulada. Por isso, o contribuinte requereu a condenação do Fisco ao reembolso das despesas decorrentes da cobrança e ao ressarcimento do dano existencial.

No recurso proposto, o Fisco discorda da sentença impugnada na parte em que o juiz afirma que ao anular o ato impositivo ilegítimo tardiamente a Administração Tributária agiu de forma culposa, violando os princípios que regulam a ação administrativa dispostos no art. 97 da Constituição e, conseqüentemente, o princípio *neminem laedere*.

Ademais, expõe no recurso que não está preenchido o requisito injustiça do dano, pois a anulação do ato em autotutela não constitui obrigação da Administração Tributária, mas sim uma expressão do exercício do poder discricionário, de modo que não há culpa.

A Corte de Cassação afirma que a motivação apresentada pelo Fisco é infundada. Declara que, em primeiro lugar, é necessário avaliar se a Administração Tributária pode ser considerada responsável aplicando-se as conseqüências da cláusula geral do art.2043 do CC por deixar de anular o ato ilegítimo ou por efetuar a sua anulação tardiamente no exercício da autotutela no caso do ato produzir danos na esfera jurídica do contribuinte, constituindo a violação de direitos fundamentais.

Segundo os precedentes jurisprudenciais da Suprema Corte em relação a um caso semelhante, afirmou-se que é possível reconhecer o ressarcimento dos danos suportados pelo cidadão para perseguir a anulação do *provvedimento amministrativo* em sede de autotutela, os quais consistem em despesas suportadas para propor recurso contra o ato ilegítimo, não podendo ser excluídas essas despesas como espécie de dano passível de ressarcimento em razão do fato que se trata de um *provvedimento amministrativo*. Nesse sentido, o acórdão da Corte de Cassação Civil, Seção I, de 23 de julho de 2004, n.13801.

No caso examinado, a injustiça do dano foi questionada sob um aspecto diverso, isto é, se a jurisdição ordinária seria competente para avaliar o tempo e a modalidade em que o poder de autotutela foi exercitado pelo Fisco. Entretanto, a solução não poderia ser diversa, pois o dano do qual se requer o ressarcimento deriva da prática de um ato ilegítimo, sendo a intervenção em autotutela apenas o meio para eliminar tempestivamente seus efeitos.

Para a Corte de Cassação, quando o poder de autotutela não for tempestivamente exercitado pelo Fisco a ponto de constranger o contribuinte a suportar despesas legais e de outros gêneros para propor recurso e obter, por essa via, a anulação do ato, a responsabilidade do Estado é inegável. Não se trata de uma indevida interferência da jurisdição no exercício do poder de autotutela, mas da verificação que o dano consequente ao ato ilegítimo surtiu todos os efeitos porque a Administração Pública não interveio tempestivamente para evitá-los, com os instrumentos que a lei lhe atribuiu.

Logo, a Suprema Corte de Cassação considerou incompatível com os princípios jurídicos de ação administrativa dispostos no art.97 da Constituição, portanto, ato culposo, a demora injustificada e desarrazoada para a anulação de um ato de imposição tributária após a manifestação tempestiva do contribuinte, que foi obrigado a propor ação judicial perante as Comissões Tributárias para que o ato fosse devidamente anulado.

Isso porque, a não intervenção da Administração Tributária para anular o ato ilegítimo em via de autotutela constrange o contribuinte a afrontar as despesas legais para a propositura de ação judicial com o propósito de obter sua anulação, além de outras despesas. Tal fato, por si só, já é suficiente para justificar a responsabilidade do Estado na presença de ato ilícito e de dano dele resultante devido a violação da norma primária *neminem laedere*.

4.4.2 Cassação Civil, Seção III, n.5120, de 03 de março de 2011

O tema da autotutela foi novamente objeto de análise pela Seção III da Corte de Cassação por meio do acórdão n.5120, de 03 de março de 2011. Na ocasião, foi considerado culposo o comportamento da Administração Tributária de deixar de examinar a instância de autotutela proposta pelo contribuinte e, de consequência, não anular o ato praticado de forma ilegítima, obrigando-o a ajuizar uma ação judicial para que o Poder Judiciário reconhecesse a ilegitimidade do ato e adotasse as providências cabíveis dirigidas à sua anulação.

O contribuinte foi notificado do *avviso di accertamento* do imposto sobre a renda referente a quatro exercícios financeiros no valor de 5.971,50 euros. Apesar de devidamente instaurada a instância de autotutela em via administrativa para informar a existência de um

erro de cálculo na cobrança do tributo e requerer a anulação do ato, o Fisco, em vez de anular o ato visivelmente ilegítimo devido a erro contábil, optou por realizar a inscrição do débito em dívida ativa, prosseguindo em execução fiscal. Dessa forma, não restou outra alternativa ao contribuinte que impugnar judicialmente o *avviso di accertamento* emanado pelo Fisco e requerer o ressarcimento dos danos suportados pelo contribuinte.

Em primeira instância, o Estado foi condenado a ressarcir os danos suportados pelo contribuinte mediante o pagamento do valor de 894,90 euros, acrescidos de juros e correção monetária, com o seguinte fundamento: a Administração Tributária tem o dever de obedecer ao princípio *neminem laedere* previsto na cláusula geral do art.2043 do CC.

Logo, ao deixar de apurar as informações apresentadas pelo contribuinte sobre o erro contábil na cobrança do tributo indevido e não anular um ato visivelmente ilegítimo, prosseguindo em execução fiscal, a Administração Tributária violou as normas de prudência e diligência que caracterizam a culpa e conferem o caráter ilícito à conduta.

Consequentemente, houve a violação do princípio *neminem laedere*, dado o dano econômico provado pelo contribuinte, o qual: i) contratou profissional habilitado para ajuizar ação judicial perante o Poder Judiciário; ii) deslocou-se, por diversas vezes, para ir ao escritório da administração tributária na tentativa de solucionar o problema amigavelmente; bem como iii) arcou com as despesas acessórias de todo esse processo.

No recurso apresentado à Corte de Cassação, a Administração Tributária, além de reputar inaplicável ao Estado o conteúdo do art.2043 do CC, declara que a ausência do elemento injustiça do dano, pois considera que a anulação do ato ilegítimo em autotutela não constitui uma obrigação, mas sim uma faculdade da Administração Pública, de modo que o particular não é titular de qualquer posição subjetiva em relação à retirada do ato.

Para a Corte de Cassação, as razões apresentadas pelo Fisco são infundadas e desconformes com o precedente jurisprudencial já consolidado, segundo o qual a atividade da Administração Pública, ainda que no campo da discricionariedade, deve se desenvolver dentro dos limites estabelecidos pela lei e pela norma primária *neminem laedere*, codificada no art. 2043 do CC, de acordo com o qual é consentido ao juiz ordinário aferir se foi praticado pela Administração Pública um comportamento doloso ou culposo que, em violação a essa norma e tal princípio, tenha determinado a violação de um direito subjetivo. Nesse sentido, o acórdão da Corte de Cassação Civil, Seções Unidas, n.722, de 15 de outubro de 1999.

Verifica-se que: descumpridos os princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, nos termos do art.97 da Constituição, a Administração Pública submete-se às consequências estabelecidas no art. 2043 do CC, já que tais princípios constituem um limite externo à atividade discricionária.

A Corte Suprema considerou ilícita a conduta da Administração Tributária de deixar de anular o *avviso di accertamento* ilegítimo e prosseguir em execução fiscal após as diversas reclamações feitas pelo contribuinte com a entrega de documentos suficientes para comprovar que o tributo exigido era indevido em virtude de visível erro contábil. Afirma-se que houve violação da norma primária *neminem laedere* e dos princípios que regulam a ação administrativa dispostos no art. 97 da Constituição.

Isso porque, em vez de inquirir sobre a veracidade das alegações apresentadas e o motivo do descontentamento do contribuinte, o Fisco simplesmente ignorou o pedido de autotutela e as razões do lamento, o que caracteriza a conduta culposa e, conseqüentemente, o comportamento do Fisco como ilícito.

Segundo declarado pela Corte de Cassação, há responsabilidade do Estado pelos danos sofridos pelo contribuinte nessa hipótese, pois o simples controle dos documentos pelo Fisco poderia solucionar o problema, devido à incontestável ilegitimidade do ato de imposição tributária, o que evitaria os dissabores experimentados pelo contribuinte.

Tal entendimento também se impõe, por exemplo, caso o contribuinte comprove que a lei aplicada ao caso é inadequada, que o tributo exigido foi devidamente pago, ou que o fato gerador não foi jamais praticado. Nessas hipóteses, é fácil verificar a ilegitimidade do ato, de modo que será um dever da administração tributária corrigir o equívoco.

Segundo explica ALBERTO MARCHESELLI, na situação descrita no acórdão n.5120/2011, verifica-se a seguinte sequência de atos: i) emissão do *avviso di accertamento*; ii) requerimento da instância de autotutela pelo contribuinte sem obter êxito; iii) inscrição do débito em dívida ativa; iv) notificação do contribuinte a respeito da inscrição do débito em dívida ativa; v) assistência de técnico habilitado e visitas no escritório para preparação de ação judicial; vi) impugnação ao Poder Judiciário; vii) anulação do ato em autotutela pela administração tributária.

De acordo com a Corte de Cassação, há um dever da Administração Tributária, e não mera faculdade, de anular o ato sempre que for visivelmente ilegítimo, por exemplo, no presente caso, em que se verifica um erro matemático de fácil constatação. Considera-se,

portanto, culposa a omissão do Fisco, visto que o contribuinte, por diversas vezes, procurou o ente público para informar o equívoco, de forma que se a Administração Tributária agisse com maior cuidado os danos sofridos pelo contribuinte poderiam ser evitados. Apenas depois de contratado um técnico habilitado pelo contribuinte, que confirmou o equívoco, o Fisco decide efetuar a anulação do ato.¹⁴¹

Esclarece DOMENICO CHINDEMI que, além de defender a correta aplicação dos princípios jurídicos, tal posicionamento da Corte de Cassação é um sinal de civilidade, já que, pouco a pouco, a ideia de que a Administração Tributária é considerada superior na relação jurídica com o contribuinte está deixando de existir, mesmo que, nos dias de hoje, ainda se perceba a força dessa distinção em diversos aspectos processuais e substanciais. Nesse sentido: Cassação Civil, Seção III, acórdão n.7531, de 27 de março de 2009 e Corte de Cassação Civil, Seção Unidas, acórdão n.26108, de 13 de dezembro de 2007.¹⁴²

4.4.3 Cassação Civil, Seção III, n.6283, de 20 de abril de 2012

Outro caso interessante sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário a ser examinado refere-se ao acórdão n.6283, proferido pela Seção III da Corte de Cassação em 20 de abril de 2012, em que o contribuinte – mesmo depois de deixar transcorrer *in albis* o prazo para apresentar a impugnação do ato perante o Poder Judiciário –, propõe a instância de autotutela para requerer a anulação do *avviso di accertamento* por considerá-lo ilegítimo devido a um erro de cálculo efetuado pela Administração Tributária.

Após analisar a instância de autotutela, o Fisco demora algum tempo, mas decide anular o ato ilegítimo. Mesmo assim, o contribuinte propõe ação judicial de ressarcimento de danos, lamentando-se dos prejuízos decorrentes da anulação tardia.

Em primeira instância, foi acolhido o pedido de ressarcimento de danos efetuado pelo contribuinte perante o Poder Judiciário, condenando-se o Estado ao pagamento de valor a título de danos materiais e morais em virtude da anulação tardia do ato ilegítimo.

Em sede recursal, todavia, a sentença foi reformada pelo Tribunal, o qual rejeitou o pedido do contribuinte com o seguinte fundamento: a responsabilidade da Administração Tributária não é *in re ipsa*, pois requer um *quid pluris*, que se trata de comprovar a violação

¹⁴¹ MARCHESELLI, Alberto. *op.cit.*, p. 37.

¹⁴² CHINDEMI, Domenico. Comportamento illecito dei dipendenti degli uffici finanziari e risarcimento del danno a favore del contribuente. In: **Responsabilità civile e previdenza**, n.9, 2011, p.1763-1764.

dos princípios de imparcialidade e de boa administração na prática do ato ilegítimo, ou seja, que houve culpa do aparato administrativo; contudo, tal prova não constava no processo.

Ao motivar o acórdão, o Tribunal afirmou que a anulação do ato ilegítimo pela Administração Tributária foi tardia por culpa do contribuinte que, além de não impugnar o *avviso di accertamento* em 60 dias perante as Comissões Tributárias, deixou de apresentar documentos com as informações necessárias para que o erro fosse tempestivamente sanado.

Ressaltou que a instância de autotutela foi proposta pelo contribuinte somente depois de transcorrido *in albis* o prazo para a impugnação do *avviso di accertamento* perante o Poder Judiciário e que, por isso, a demora no exercício da autotutela não pode ser atribuída à falta de cuidado da organização administrativa.

Portanto, em segunda instância, concluiu-se que: se não for comprovada a culpa do aparato administrativo, que é um dos requisitos essenciais do art. 2.043 do CC, não será possível imputar a responsabilidade ao Estado pelos danos causados ao contribuinte devido ao ato tributário ilegítimo. É apresentado recurso à Corte de Cassação.

No acórdão proferido, a Suprema Corte afirmou que primeiro passo é analisar se a Administração Tributária pode ser responsabilizada por deixar de anular um ato ilegítimo, ou por anulá-lo tardiamente, em autotutela, quando tal fato produz dano ao contribuinte.

Também declarou que, segundo o entendimento já pacificado, não é possível imputar a responsabilidade ao Estado por dano suportado pelo contribuinte com base apenas no dado objetivo da ilegitimidade da ação administrativa, já que não é considerada *in re ipsa*. Por isso, é necessário investigar se, na prática do ato ilegítimo, houve violação aos princípios de imparcialidade, correção e boa administração, os quais constituem um limite externo ao exercício da discricionariedade administrativa, caracterizando a conduta culposa do Fisco.

Abaixo as palavras usadas no acórdão proferido pela Corte de Cassação:

“Pertanto, non è sufficiente l’obiettivo illegittimità de comportamento della P.A. (nel caso di specie della pretesa tributaria), ma occorre che tale illegittimità sia connotata da un *quid pluris*, che viene identificato nella violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione. Del resto, tutte le volte che l’azione giudiziaria viene basata sull’art.2.043 CC, occorre necessariamente verificare non solo che la condotta che abbia cagionato l’evento e che si sia verificato un danno – conseguenza, ma anche essa sia qualificata dall’elemento soggettivo del dolo o della colpa”. (Corte de Cassação, Seção III, acórdão n.6283, de 20 de abril de 2012).

Segundo o precedente jurisprudencial da Corte, a atividade da Administração Pública, ainda que no campo da discricionariedade, deve ser desenvolvida dentro dos limites impostos pela lei e pelo princípio *neminem laedere*, de forma que o Poder Judiciário poderá verificar se o comportamento doloso ou culposos que, em violação da norma e do princípio supra indicado, determinou a lesão dum direito subjetivo. De fato, em virtude dos princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, estabelecidos no art. 97 da Constituição, a Administração Pública se submete às consequências do art. 2.043 do CC, colocando-se tais princípios como limite externo à discricionariedade.

Logo, não pode ser imputada a responsabilidade ao Estado somente pelo fato da Administração Tributária ter exigido um tributo indevido, pois deve-se verificar que a conduta ilegítima violou os princípios de imparcialidade, correção e boa administração.

Para a Corte de Cassação, apesar do poder de autotutela ter caráter discricionário, os princípios que regulam a ação administrativa dispostos no art. 97 da Constituição impõem à Administração Tributária que apure diligentemente os fatos ocorridos todas as vezes que for informada pelo contribuinte do erro que possa ter cometido. Se o erro for confirmado, impõe-se também que o ato reconhecidamente ilegítimo seja anulado.

Conforme se pronunciou a Suprema Corte de Cassação no referido acórdão, cujo texto está reproduzido abaixo, em tal situação, não há espaço para a mera discricionariedade, pois isso resultaria em um arbítrio que contrasta com os princípios de ação administrativa, os quais informam a atividade pública.

“È evidente che le predette regole impongono alla pubblica amministrazione, una volta informata dell'errore in cui è incorsa, di compiere le necessarie verifiche e poi, accertato l'errore, di annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo o, comunque, errato. Non vi è, dunque, spazio alla mera discrezionalità poiché essa verrebbe a sconfinare necessariamente nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre debbono informare l'attività dei funzionari pubblici”. (Corte de Cassação, Seção. III, de 20 de abril de 2012, n.6283).

Declara também que os princípios continuam válidos e devem ser aplicados pela Administração Tributária mesmo que o contribuinte deixe transcórrer *in albis* o prazo para a apresentação da impugnação.

“Questo principio vale anche allorchè il contribuente – compiendo una scelta di strategia difensiva il cui esito eventualmente negativo non può che imputare a se stesso – abbia lasciato scadere il termine utile per impugnare il provvedimento avanti alla Commissione Tributaria, giudice competente ad

accertarne l'illegitimità e, quindi, sia stato costretto ad affinarsi all'autotutela della P.A". (Corte de Cassação, Seção III, 20 de abril de 2012, n.6283).

Ademais, os princípios administrativos impõem ao Fisco o reconhecimento, em tempo razoável, dos direitos do contribuinte, com a anulação do ato ilegítimo, apesar da inexistência de previsão legal do termo de conclusão dos procedimentos.

“L'obbligo per la P.A di agire nel rispetto delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione impone il riconoscimento in tempi ragionevoli del diritto del contribuente, anche quando, come rivelato dal Tribunale, no sia previsto uno specifico termine per l'adempimento. Spetta, dunque, al giudice di merito stabilire, volta per volta e considerando la situazione concreta (ad esempio: il numero di pratiche cui l'ufficio deve far fronte, la loro trattazione in ordine cronologico, il grado di complessità dell'accertamento, ecc.) se il tempo impegnato dalla P.A sia o meno rispettoso delle regole indicate". (Corte de Cassação, Seção III, 20 de abril de 2012, n.6283)

Logo, conclui-se que compete à jurisdição ordinária analisar se o tempo que foi empregado pela Administração Tributária para anular o ato ilegítimo respeitou os princípios referidos, considerando as particularidades do caso concreto como, por exemplo: o número de práticas a serem analisadas pelo ofício, a ordem cronológica, o grau de complexidade da exigência tributária, etc.

Segundo afirma MARCO FORMENTIN, não há um interesse público específico capaz de obstar a anulação de um ato impositivo ilegítimo, nem mesmo a maximização da atividade arrecadatória. Isso porque a atividade impositiva, desenvolvida conforme os arts. 23 e 53 da Constituição, assegura que o contribuinte concorra às despesas públicas com base na própria capacidade contributiva individuada em lei. Dessa forma, há um precioso vínculo constitucional que constitui pressuposto, parâmetro e limite ao dever contribuição, o qual impõe ao Fisco exercitar as próprias funções em um modo que a repartição do encargo fiscal seja efetuada segundo propõe o referido vínculo.¹⁴³

Portanto, é inconstitucional, além de ilegítimo, qualquer interpretação que possa atribuir ao interesse de arrecadação tributária o papel de servir como um critério para que a Administração Tributária exercite o poder de autotutela.

Nesse sentido, esclarece FORMENTIN que a Corte de Cassação reconheceu o caráter vinculante do exercício da autotutela em matéria tributária, já que o único interesse

¹⁴³ FORMENTIN, Marco. **Doverosità dell'autotutela e tutela risarcitoria – nota a Cass. n.6283/2012.** In: *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 4, pt.2, 2013, pp.235-272.

público que deve guiar a Administração Tributária no exercício de tal poder é o de que os tributos sejam exigidos em modo correto, respeitando as leis tributárias e o princípio de capacidade contributiva.

Com esse propósito, afirma a Suprema Corte que, mesmo diante da inexistência de termo normativo para o exercício do poder de autotutela em matéria fiscal, os princípios de imparcialidade, correção e boa administração impõem ao Fisco o dever exercitar tal poder tempestivamente e em tempo razoável, de modo que o não exercício do poder de autotutela ou o exercício tardio constitui fonte de responsabilidade do Estado por dano tributário.¹⁴⁴

4.5 Hipoteca e bloqueio de bens ilegítimo (*fermo illegittimo*)

Se houver fundado temor da perda da garantia do próprio crédito, ou seja, quando a Administração Tributária suspeitar que o contribuinte possa se desfazer dos próprios bens, se tornando insolvente com o escopo de não adimplir o débito tributário, poderá requerer ao Presidente das Comissões Tributárias a inscrição de imóvel em hipoteca e a autorização para proceder ao sequestro conservativo dos bens do contribuinte.

Existem também outras formas de tutela cautelar do crédito do erário, tais como o bloqueio de pagamento (*fermo amministrativo*) e o bloqueio de veículos (*fermo di veicoli*), os quais se referem, respectivamente, à suspensão do pagamento de um débito do Estado em relação ao contribuinte e ao bloqueio de veículo de propriedade do contribuinte.

Em diversas situações, essas medidas de cautela foram utilizadas pelo Fisco para garantir o pagamento do débito pelo contribuinte, mas, em alguns casos, foram consideradas ilegítimas e produziram danos, razão pela qual foi aplicada a cláusula geral do art. 2043 do CC por se tratar de responsabilidade do Estado.

4.5.1 Bloqueio de veículos

O bloqueio de veículos automotores, denominado *fermo di veicoli*, regulado pelo art.86 do DPR n.602, de 29 de setembro de 1973 – alterado pelo D.lgs. n.193, de 27 de abril de 2001 e pelo D.L. n.203, de 30 de setembro de 2005 – repercute em âmbito tributário, pois se coloca ao interno da fase executiva da obrigação tributária; e, também foi objeto de análise pelo Poder Judiciário no que se refere à responsabilidade do Estado em matéria tributária.

¹⁴⁴ MARCHESELLI, Alberto. *op.cit.*, p. 37.

Antes da entrada em vigor da Lei n.111, de 15 de julho de 2011 – que tornou o *avviso di accertamento* autoexecutivo – apenas após transcorridos 60 dias da notificação da cartela de pagamento que o Fisco poderia realizar o bloqueio dos bens móveis do devedor como mecanismo de natureza cautelar utilizado para tutelar a custódia do crédito tributário mediante a inscrição do débito no registro de tais bens.

Atualmente, não é necessário aguardar a notificação da cartela de pagamento, já que o *avviso di accertamento* se tornou autoexecutivo, pois lhe foi atribuída a qualidade de título executivo. Dessa forma, caso o contribuinte não efetue o pagamento ou não obtenha a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por meio da impugnação do ato perante o Poder Judiciário, o Fisco está legitimado a adotar medidas cautelares como bloqueio de bens, inscrição em hipoteca e penhoras, que são lesivos à esfera patrimonial e pessoal do devedor.

O bloqueio de veículos resulta de um ato unilateral idôneo a incidir sobre a esfera jurídico patrimonial do contribuinte com a imposição de um vínculo de indisponibilidade sobre o bem que implica na privação do direito de gozo – *jus utendi ac fruendi* –, o qual se resolve também na proibição de uso do meio, cuja violação impõe uma sanção administrativa pecuniária, de 680 euros até 2.723 euros; e, com o “sequestro” do veículo que será confiado a um depositário autorizado.

De acordo com o pronunciamento das Seções Unidas da Corte de Cassação de 31 de janeiro de 2006 pelo acórdão n.2053, o bloqueio de veículo tem natureza conservativa do crédito e atua como garantia da execução forçada.

Como se trata de *provvedimento amministrativo*, discricionário no *an* e no *quid*, deve ser congruamente motivado seja no que se refere à subsistência de um interesse público prevalente sobre o interesse do particular à livre disponibilidade do bem, seja em relação à proporção entre a entidade do crédito tributário e o sacrifício imposto ao particular com a subtração do uso e da disponibilidade jurídica do bem a ser bloqueado.

Caracteriza-se como um procedimento de natureza conservativa do patrimônio do devedor tributário e não como um instrumento de autotutela civil de uma relação ordinária de crédito e débito. Portanto, antes de realizar o bloqueio de veículos cabe ao Fisco verificar se estão presentes os seguintes elementos: i) provável subsistência do crédito; ii) efetiva notificação do crédito e dos atos que lhe são inerentes; iii) não ocorrência da prescrição.¹⁴⁵

¹⁴⁵ VIOLA, Luigi. **I danni cagionati dallo Stato, dalla Pubblica Amministrazione e dal Fisco**. Roma: Halley Editrice, 2008, p.502.

Em substância, para que seja legítimo o ato de bloqueio como garantia do crédito tributário, é necessário que haja: i) crédito tributário passível de ser exigido; ii) título idôneo para que seja dado o aviso em relação ao início da ação executiva; iii) notificação regular do *avviso di accertamento* ou da cartela de pagamento, nos casos em que foi mantida; iv) não ocorrência da prescrição; e, v) que o crédito exigido, segundo o princípio da razoabilidade, justifique o sacrifício imposto ao contribuinte.

Ademais, o aviso de início da fase de execução deve conter a exata indicação de: i) título em relação ao qual deverá ser efetuado o pagamento; ii) natureza do tributo; iii) data de notificação; iv) executividade do montante devido; e, v) prazo de pagamento, sob pena de ser considerado documento anômalo, sem qualquer eficácia e, portanto, nulo. Ressalte-se, entretanto, que em tal caso o contribuinte deverá recorrer à autoridade judiciária para que o ato de bloqueio seja declarado nulo e ineficaz.

Logo, o contribuinte poderá ser ressarcido pelos danos resultantes do bloqueio do veículo com base no princípio *neminem laedere*, pois essa prerrogativa da Administração Tributária não pode ser exercida de modo arbitrário, visto que incide de modo autoritário na esfera jurídica patrimonial do destinatário e implica a privação do direito de gozar e utilizar do meio, o que pode lesar uma posição jurídica de direito subjetivo ou de interesse legítimo.

Importante observar a necessidade do contribuinte fornecer prova suficiente para comprovar o dano sofrido com a imposição do vínculo sobre o veículo automotor em razão do bloqueio, por exemplo, despesas com o aluguel de outro veículo automotor, com taxi ou com transporte público.

Frise-se que apenas a comunicação preventiva do bloqueio administrativo, isto é, o aviso de que será realizado tal procedimento no caso de não pagamento do tributo não causa prejuízo ao patrimônio, pois, até que o bloqueio seja efetivamente inscrito nos registros públicos, o devedor pode perfeitamente gozar e dispor do bem de sua propriedade.

4.5.1.1 Cassação Civil, n.19315, 22 de setembro de 2011

Trata-se de recurso apresentado pela concessionária de serviços públicos contra a sentença proferida em primeira instância que declarou que o contribuinte não era devedor do tributo, o qual foi anulado em sede jurisdicional, e condenou a concessionária de serviços públicos a ressarcir os danos causados ao contribuinte no valor de 900,00 euros por não ter revogado o ato de bloqueio do veículo de sua propriedade, que foi praticado com base num crédito tributário ilegítimo.

Em suas razões, a recorrente afirma que houve erro do juízo de primeira instância ao considerá-la consciente dos atos judiciais que tinham anulado o *avviso di accertamento* que constituía a razão da realização do ato de bloqueio, isto é, da anulação do crédito fiscal. Como a Administração Tributária não comunicou a anulação do crédito, a concessionária de serviços afirma que o bloqueio do veículo constituía um ato devido, razão pela qual não pode ser responsabilizada pela eventual reparação de danos.

Além disso, alega a recorrente que não houve violação do art.2043 do CC, pois o bloqueio é executado mediante a inscrição do bem nos registros mobiliários, a partir do qual é efetuada a comunicação ao proprietário. No caso concreto, constata-se que o bloqueio nunca foi efetivamente executado, de modo que não há o pressuposto da responsabilidade em razão da carência de elemento subjetivo da culpa.

A Corte de Cassação acolheu as razões da concessionária de serviços públicos, declarando fundados os motivos apresentados, já que o ato de bloqueio do veículo nunca foi efetivamente executado. Houve somente uma comunicação ao contribuinte que se não fosse realizado o pagamento do débito, o ato de bloqueio seria realizado (pré-aviso de bloqueio).

Logo, a concessionária de serviços públicos não poderia ser responsabilizada e condenada a ressarcir os danos por não ter providenciado a anulação do ato de bloqueio do veículo violando princípios informadores da responsabilidade extracontratual que conectam o ressarcimento à subsistência de um dano resultante de um comportamento antijurídico. Na espécie, a ausência de conduta lesiva e da violação do referido princípio são verificados no fato que o ato de bloqueio nunca foi efetuado, de modo que não se poderia admitir a omissão da anulação do ato de bloqueio como fonte de obrigação de ressarcimento. Por essa razão, a sentença objeto de recurso é cassada pela Suprema Corte.

4.5.2 Hipoteca ilegítima

A hipoteca está disciplinada nos artigos 76 e 77 do DPR 602, de 1973, segundo os quais o concessionário de serviços públicos pode proceder à expropriação de imóveis se o valor do crédito superar 8.000 euros, após transcorridos inutilmente 60 dias da notificação da cartela de pagamento. Nesse caso, considera-se constituído um título para a inscrição de hipoteca sobre imóveis do devedor e de seus coobrigados em valor correspondente ao dobro do crédito tributário perseguido.

Vale frisar que, também nesse caso, com a lei n.111, de 15 de julho de 2011, que suprimiu a notificação da cartela de pagamento em algumas situações específicas, o prazo

de 60 dias começa a ser contado a partir da notificação do *avviso di accertamento* que passou a ser autoexecutivo.

Se o valor do crédito não superar 5% do valor do imóvel a ser expropriado, antes de realizar a execução, o concessionário deve efetuar a inscrição da hipoteca. Se no prazo de 6 meses da inscrição, o devedor não efetuar o pagamento do débito, o concessionário está autorizado a realizar a expropriação forçada.¹⁴⁶

Verifica-se que, quando se trata de expropriação imobiliária, o art.76 do DPR 602, de 1973 estabeleceu um limite quantitativo de 8.000 euros como condição para que seja iniciado o procedimento executivo do imóvel.

Art. 76. DPR 602, de 1973 “il concessionario può procedere all’espropriazione immobiliare se l’importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente ottomila euro”.

Houve um generalizado e maciço número de inscrição de imóveis em hipoteca efetuado pelos concessionários de serviços públicos com o escopo de obter o adimplemento dos créditos tributários e com a visível intenção de pressionar psicologicamente os devedores a fim de obter o quanto o antes o pagamento do valor devido. Em diversos casos, não foram respeitados os princípios de transparência, correção e proporcionalidade no procedimento de cobrança do tributo, já que foram efetuadas inscrições hipotecárias de modo desproporcional e sem razoabilidade, dado que o valor do imóvel era muito maior do que o débito tributário do contribuinte. Logo, questionou-se se também para a inscrição de imóvel em hipoteca seria necessário respeitar o limite econômico de 8.000 euros ou se esse limite se aplicava somente para a expropriação do bem, visto que em relação aos créditos fiscais em montante inferior, a administração tributária deveria utilizar instrumentos executivos previstos pelas normas jurídicas de cobrança de impostos, em particular a execução de móveis.

Conforme esclarece LORENZO DEL FEDERICO, apesar dos concessionários de serviços públicos defenderem que não existe nenhum limite econômico estabelecido pelo legislador para efetuar a inscrição de hipoteca, sendo suficiente apenas o decurso do tempo para pagamento do débito, a doutrina e a jurisprudência, entendendo de forma correta que a hipoteca é uma garantia do crédito instrumental da expropriação imobiliária, afirmaram que

¹⁴⁶ DEL FEDERICO, Lorenzo. Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell’interesse fiscale e tutela del contribuente. In: **Giust. Trib.**, 3/2007, p.2.

há uma correlação entre os artigos 76 e 77, por isso será considerada ilegítima a inscrição a inscrição de hipoteca quando o crédito tributário não superar o limite de 8.000 euros.¹⁴⁷

A questão é importante sobretudo no que tange aos agentes econômicos, os quais desenvolvem suas atividades com o auxílio de recursos financeiros obtidos com empréstimos efetuados por instituições financeiras ou com base em financiamentos, de modo que, no caso de inscrição de imóveis em hipoteca, existe um grande risco de não conseguir obter o referido crédito, o que prejudicará o desenvolvimento das atividades econômicas por tais agentes.

Nesse sentido, por meio do art. 3, §2-*ter*-, do Decreto lei n.40, de 20 de março de 2010, convertido em Lei n.73, de 22 de maio de 2010, o legislador estabeleceu que não se admite a inscrição de imóvel em hipoteca pelo concessionário de serviços públicos quando o crédito é inferior a 8.000 euros ou a 20.000 euros na hipótese de se tratar da residência principal do devedor. Tal limite também se aplica para o caso da expropriação.

Dessa forma, as inscrições de imóveis em hipoteca são consideradas ilegítimas quando o valor do débito fiscal é inferior a 8.000 euros.

Ademais, com o art. 35, §26 –*quinquies* – do Decreto lei n.233, de 4 de julho de 2006, convertido em Lei n.248, de 4 de agosto de 2006, que inseriu a letra e –*bis* – no art. 19, incluindo entre os atos impugnáveis diante do juiz tributário o *provvedimento* de inscrição de hipoteca, atribuindo a competência à jurisdição tributária, quando se trata de crédito tributário. Contudo, no que se refere à reparação de danos, a competência é sempre da jurisdição ordinária.¹⁴⁸

Em relação à responsabilidade do Estado, é necessário que o contribuinte efetue a prova do dano, a qual consiste em demonstrar o concreto prejuízo econômico, por exemplo:

¹⁴⁷ DEL FEDERICO, Lorenzo. Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente. In: **Giust. Trib.**, 3/2007, p. 2.

¹⁴⁸ Qui però va ricordato, sia per l'ipoteca che per il provvedimento del fermo amministrativo, di cui tratteremo in seguito, un fondamentale intervento della Corte di Cassazione che, a Sezioni Unite, con la nota ordinanza 5 giugno 2008, n.14831 ha fissato il principio della diversità delle giurisdizioni a seconda della natura del credito richiesto dalla cartella di pagamento sulla base della quale viene operata l'iscrizione di ipoteca o il fermo amministrativo. Più in particolare la Corte, attraverso una puntuale esegesi dell'art. 2 del d.lgs. n.546/1992 e dell'art.19 del medesimo provvedimento, ha chiarito che quando l'iscrizione di ipoteca o il provvedimento del fermo amministrativo sono assunti sulla base di cartelle di pagamento relative a crediti tributari allora la giurisdizione è quella del giudice tributario, nella contraria ipotesi la giurisdizione è quella del giudice ordinario. La Corte, per i giudizi già radicati innanzi al giudice tributario, ha anche evocato il principio della "*translatio iudicii*", affermando che il giudice deve verificare se il giudizio portato alla propria cognizione, attraverso l'impugnazione del provvedimento d'iscrizione di ipoteca o del fermo amministrativo, attiene totalmente o parzialmente alla materia di propria competenza. Il giudice dovrà trattenere innanzi a sé la parte di propria competenza ovvero trasmettere al giudice competente la parte che non compete o l'intero giudizio. AMATUCI, Fabrizio. **Principi e nozioni di diritto tributario**. 2.ed., Torino: Giappichelli Editore, 2013, p. 342.

a negativa de empréstimo ou financiamento bancário em virtude da inscrição hipotecária do imóvel de sua propriedade ou o impedimento da venda do imóvel hipotecado. Frise-se que, segundo esclarece DOMENICO CHINDEMI, a negativa de crédito por parte das instituições financeiras pode inclusive ensejar a falência da empresa. Além de danos patrimoniais, é possível requerer ressarcimento por danos não patrimoniais.¹⁴⁹

Isso porque, a inscrição hipotecária ilegítima do imóvel viola o princípio geral *neminem laedere* e, conseqüentemente, pode causar lesão à valores constitucionais da pessoa tal como a honra e a reputação do sujeito inscrito.

Considera-se também passível de ressarcimento o dano sofrido pelo proprietário de um imóvel em razão da ilegítima e imprudente inscrição hipotecária, pois compromete a comercialidade do bem.

Com o acórdão n.22267, de 22 de novembro de 2010, a Seção III, da Corte de Cassação Civil, declarou que a presença de inscrição de hipoteca judicial no imóvel, apesar de ilegítima e destinada a ser cancelada, é uma situação que, por si só, causa danos passíveis de ressarcimento, já que, no mínimo, há uma potencial perda da ocasião de comercializar o bem pelas dificuldades decorrentes do ônus de comprovar que a hipoteca não tem nenhuma efetividade e pela perda da utilidade que o proprietário teria caso o bem estivesse livre. Logo, certamente a inscrição do imóvel em hipoteca determina uma diminuição no preço

4.5.2.1 Cassação Civil, Seção VI, n.9926, 14 de maio de 2015

No mesmo sentido, o acórdão n. 9926, proferido em 14/05/2015, pela Seção VI da Corte de Cassação Civil, o qual também trata da inscrição hipotecária sem nenhum tipo de notificação ao contribuinte. Nesse caso, o contribuinte tomou conhecimento no momento em que solicitou um crédito, o qual obviamente lhe foi negado em razão da hipoteca.

Conforme decidiu a corte de cassação: “quando se trata de execução forçada de tributo, antes de requerer a inscrição hipotecária sobre bens imóveis, nos termos do art. 77 do D.P.R n. 602 de 29 de setembro de 1973, a Administração Tributária deve comunicar ao contribuinte que irá proceder a tal inscrição, concedendo-lhe um prazo de 30 dias para apresentar suas observações ou efetuar o pagamento. Caso a ativação desse contraditório não seja efetuada, a inscrição hipotecária efetuada deverá ser considerada nula por violação de

¹⁴⁹ CHINDEMI, Domenico. Risarcimento dei danni consequenziali a violazioni tributarie: perché non assegnarle al giudice tributario? In: **Responsabilità civile e previdenza**, n.9, 2008, p.1744.

direitos à participação no procedimento, devendo ser declarada a sua ilegitimidade, também como consequência da aplicação dos artigos 41, 47 e 48 da Carta de direitos fundamentais da União Europeia.

Em outras palavras, a não instauração do contraditório enseja a nulidade do ato de inscrição hipotecária, pois não foi dado ao contribuinte a oportunidade de apresentar sua impugnação com observações sobre a cobrança ou efetuar o pagamento.

Nesse mesmo sentido, os acórdãos n. 8.447, de 27/04/2015, proferido pela Seção VI da Corte de Cassação Civil; n.8.445, de 27/04/2015.

4.6 Dano não patrimonial

4.6.1 Cassação Civil, Seção III, n.8703, 9 de abril de 2009.

Com citação notificada em 4 de novembro de 2004, o contribuinte promove ação de ressarcimento de danos perante o Poder Judiciário em face da Agência de Entradas da Província de Catania requerendo a condenação da ré ao ressarcimento de danos morais e de estresse suportados em virtude do longo iter burocrático afrontado para obter a anulação de valores de tributo não devido.

O contribuinte afirma que propôs instância de autotutela perante o Fisco para que fosse anulada a cartela de pagamento no dia 17 de fevereiro de 2004, mas que o pedido foi acolhido somente depois de passados seis meses, após inúmeros pedidos e reiteraões, como também visitas no ofício em razão de várias negativas injustificadas por parte do Fisco.

Em 7 de abril de 2005, em primeira instância, na Comarca de Catania, declarou-se a Agência de Entradas responsável pelo dano não patrimonial alegado pelo contribuinte, condenando-a a ressarcir os danos no valor de 300,00 euros e pagar as despesas processuais.

A Agência de Entradas recorre à Corte de Cassação censurando o mérito da sentença impugnada que afirmou a violação do princípio *neminem laedere* em consideração do iter burocrático com duração de seis meses com o conseqüente turbamento do direito à tranquilidade do contribuinte em virtude da perda de tempo e energia com visitas inúteis ao ofício da Administração Tributária, pedidos e reiteraões, a fim de demonstrar que o tributo exigido era indevido.

A recorrente alega falsa aplicação do art.2043 do CC em relação ao art. 360 do CPC e lamenta a violação do princípio informador do direito por defeito na injustiça do dano, afirmando que a anulação em autotutela não se configura uma obrigação da administração.

A Corte de Cassação declara fundada a motivação do recurso apresentado pelo Fisco, pois, confirma o entendimento proferido em acórdãos de conteúdo idêntico em 11 de novembro de 2008 (n. 26972, 26973, 26974 e 26975), em que foi efetuada uma releitura com fundamento constitucional do disposto no art. 2059 do CC, o qual foi considerado princípio informador do direito vinculante também no juízo de equidade que deve ser interpretado não como uma autônoma *fattispecie* de ilícito produtiva de dano patrimonial distinta do art. 2043 do CC, mas como uma norma que regula os limites e as condições do ressarcimento dos prejuízos não patrimoniais sob o pressuposto da presença de todos os elementos constitutivos do ilícito estabelecidos no art. 2043 do CC, isto é: conduta ilícita, injusta lesão de interesses tutelados pelo ordenamento, nexos de causalidade entre o primeiro e segundo, subsistência de um concreto prejuízo sofrido pelo titular do interesse lesado.

Em tal perspectiva, a peculiaridade do dano não patrimonial deve ser individuada na sua tipicidade que decorre da natureza do art. 2059 do CC na qualidade de norma jurídica que reconduz aos casos previstos em lei (e, portanto, aos fatos que constituem crimes ou a outros fatos ilícitos reconhecidos pelo legislador ordinário como produtores desse tipo de dano), ou ainda aos direitos constitucionais invioláveis, que possuem uma tutela mínima de ressarcimento, destacando que a relevância constitucional se refere ao interesse lesado e não ao prejuízo consequentemente sofrido; e, que o ressarcimento do prejuízo não patrimonial pressupõe que a lesão seja grave (isto é, que supere o mínimo da tolerância, imposto pelo dever de solidariedade social) e que não seja fútil (vale dizer que não consista em um mero aborrecimento ou que seja meramente imaginário).

Observa-se que, no caso concreto, não subsiste a injustiça constitucionalmente qualificada. A denominada lesão do “direito de tranquilidade”, insuscetível de ser calculada em moeda, deve ser enquadrada como uma perturbação do cotidiano, consistente em mero desapontamento, aborrecimento, ansiedade e insatisfação de cunho totalmente bagatelar, que não merece tutela ressarcitória. A sentença é cassada e o pedido de ressarcimento rejeitado.

4.6.2 Cassação Civil, Seção III, n.9445, 11 de junho de 2012

Trata-se de ação judicial proposta pelo contribuinte contra o Estado para requerer o ressarcimento de danos de natureza não patrimonial em virtude da penhora de bens móveis e de equipamentos de trabalho, a qual foi efetuada em seu escritório de advocacia na presença da filha, da secretária e de um colega, devido a um débito de 1.000 euros relativo à aplicação de sanção pelo não pagamento de tributo.

Ocorre que alguns meses antes, o Tribunal de Roma havia declarado tal cobrança indevida, enviando à Administração Tributária uma cópia da sentença. Além disso, requereu a anulação do débito bem como que não fossem realizados atos de execução forçada.

Nesse sentido, o contribuinte afirma que a autoridade fiscal teve conhecimento pleno da sentença tempestivamente seis meses antes da realização da penhora. Ressalte-se que também foi efetuado um requerimento por parte do próprio contribuinte diretamente ao Fisco de anulação da cobrança com base na sentença proferida, mas esse requerimento não foi sequer respondido.

Alega-se inclusive que a conduta da Administração Tributária de não conformar os atos praticados com a sentença proferida pelo Poder Judiciário configura um ilícito penal, conforme dispõe o art. 650 do CP: “aquele que não observa um *provvedimento* legalmente emanado da autoridade, em razão de justiça, de segurança pública ou de ordem pública e higiene, é punido, se o fato não constitui crime mais grave com prisão de 3 meses ou com pena pecuniária de até 206 euros”.¹⁵⁰

Em primeira instância, o pedido foi julgado improcedente, pois entendeu-se que não estavam presentes os requisitos necessários para a verificação do dano moral, embora o comportamento da Administração Tributária fosse ilegítimo. Em grau de recurso, o Tribunal também rejeitou o pedido afirmando a ausência do dano em concreto, apesar de qualificar o fato como um crime. Isso porque as pessoas que estavam presentes no escritório souberam no mesmo momento que a cobrança era indevida em razão de um telefonema feito pela filha do contribuinte que imediatamente comunicou o fato, de modo que não se poderia duvidar da honestidade do advogado contribuinte sem prejudicar sua reputação.

Em recurso apresentado à Corte de Cassação, o contribuinte deduz a violação do art. 2059 do CC, relacionando-o ao art. 185 do CP, segundo o qual: “todo crime que causar um dano patrimonial ou não patrimonial obriga a ressarcimento o culpado e as pessoas que, de acordo com as leis civis, devem responder pelos fatos dele decorrentes”.¹⁵¹

Segundo o recorrente, seria possível considerar a omissão de ato de ofício, nos termos do art. 328 do CP, em relação ao qual é suficiente a consciência de agir em violação

¹⁵⁰ ITÁLIA. Código Penal, art. 650: “Chiunque non osserva un provvedimento legalmente dato dall’Autorità – per ragione di giustizia o di sicurezza pubblica, o d’ordine pubblico o d’igiene –, è punito, se il fatto non costituisce un più grave reato –, con l’arresto fino a tre mesi o con l’ammenda fino a duecentosei euro”.

¹⁵¹ ITÁLIA. Código Penal, art. 185: “ogni reato, che abbia cagionato un danno patrimoniale o non patrimoniale obbliga a risarcimento il colpevole e le persone che, a norma delle leggi civili, debbono rispondere per il fatto di lui”.

aos deveres impostos na medida em que foi requerido ao Fisco de anular o aviso de mora e de não prosseguir com atos de execução.

Tal fundamento é acolhido pela Suprema Corte italiana. Afirma-se que o evento afirmado pelo contribuinte na ação de ressarcimento de danos não patrimoniais é a falta de interrupção da parte da Administração Tributária de Roma no que se refere aos atos dirigidos a recuperação do crédito, após proferida a sentença proferida declarando-o indevido.

Apesar de regularmente notificada da decisão, a Administração Tributária não apenas deixou de anular o aviso de mora, mas prosseguiu com a penhora de bens móveis e com a execução forçada no escritório do contribuinte, mesmo com a inexistência de um direito que autorizasse tais atos.

Na medida em que a causa de um ilícito civil é um fato que pode ser reconduzido a uma *fattispecie* penalmente relevante, em primeiro lugar, é necessário verificar *incidenter tantum*, a configuração do crime em abstrato. Quando há um ilícito que constitui crime, em que o ressarcimento do dano não patrimonial está expressamente previsto em lei nos termos do art. 2059 do CC e do art. 185 do CP, a investigação da existência de uma lesão a direito de relevância constitucional para justificar o ressarcimento de danos não patrimoniais, dentro de determinados limites, segundo a interpretação dada pelo art. 2059 do CC, pode acontecer somente se excluída a configuração do crime.

Isso porque, na verdade, quando o fato é considerado crime, a vítima tem direito ao ressarcimento do dano não patrimonial decorrente da lesão de qualquer interesse que seja tutelado pelo ordenamento, mesmo que não seja garantido em âmbito constitucional.

No caso em tela, o fato relatado pelo contribuinte insere-se no art. 328 do CP, já que a Administração Tributária se omitiu na prática dos atos necessários para que a sentença proferida fosse colocada em prática. Logo, o Fisco não agiu em conformidade com a decisão proferida pelo Poder Judiciário. Além de não evitar ou de interromper os atos de penhora, o Fisco deixou de responder ao requerimento formulado pelo contribuinte a esse respeito sem dar qualquer explicação.

O crime lesa o interesse público ao bom andamento da Administração Pública e o interesse do particular que sofreu o dano dada a omissão do Fisco em relação ao ato devido. Isso porque a Administração Tributária tinha o dever de conformar suas práticas com as decisões proferidas pelo Poder Judiciário.

Nesse sentido, a Corte afirmou que houve duas omissões: i) deixar de adotar o ato determinado pela sentença judicial no prazo de 30 dias do requerimento efetuado pela parte interessada; ii) deixar de responder sobre as razões da demora em adotar tais medidas. Ademais, o elemento psicológico resulta da consciência de ter injustificadamente se omitido de dar resposta ao privado, sem que se releve o fim específico de violar os deveres impostos pelo próprio ofício.

4.7 Ressarcimento de danos por lide temerária, art. 96 do CPC

Conforme anteriormente afirmado, por algum tempo, houve dúvida a respeito da aplicação ao processo tributário do art.96 do CPC, que regula o ressarcimento dos danos por lide temerária. Antes de examinar o contraste jurisprudencial existente em relação à matéria, é necessário analisar como o instituto está disciplinado no ordenamento jurídico italiano.

O art.96 do CPC prescreve a responsabilidade por danos originários do abuso do instrumento processual e identifica-se com o comportamento da parte sucumbente contrário aos deveres de lealdade e de probidade, de modo a ensejar, além do pagamento das despesas judiciais, o ressarcimento pelos danos causados em razão da inútil continuidade do processo e do atraso na resolução da controvérsia.

Sustenta a doutrina que o legislador introduziu no ordenamento jurídico italiano, com tal dispositivo, uma responsabilidade processual especial em relação à responsabilidade extracontratual, que é considerada geral, prevista e disciplinada pelo art.2043 do CC.

De fato, considera-se responsável, nos moldes do art.96 do CPC, somente a parte sucumbente, cujo comportamento, ao interno do processo, possa ser qualificado como ilícito processual. Noutros termos, a responsabilidade existe quando o comportamento do sujeito, que age e resiste em juízo, assume uma modalidade ilícita, ou seja, que se substancia em um abuso de direito em agir e resistir em juízo.

Particularmente, o comportamento é considerado ilícito todas as vezes em que a parte age ou resiste com má-fé ou culpa grave; como também, sempre que a parte, violando regras comuns de prudência, requer a execução de medida cautelar, propõe ação judicial, efetua a inscrição de imóvel em hipoteca, age em via executiva para a tutela ou a realização de um direito que é declarado inexistente.

De acordo com o dispositivo, há responsabilidade agravada em duas hipóteses: se a parte sucumbente agiu ou resistiu em juízo de má-fé ou com culpa grave, caso em que pode

ser condenada, além das despesas judiciais, a ressarcir os danos que poderão ser liquidados na própria sentença *ex officio*; bem como, se deixou de cumprir atos processuais específicos, particularmente eficazes na esfera jurídico patrimonial da parte contrária no processo, sem a prudência esperada, ou seja, não apenas com má-fé ou culpa grave, mas com simples culpa.

A má-fé processual consiste na consciência que a demanda ou a exceção que foi apresentada é infundada; que age de modo desleal com abuso do próprio direito; ou, que usa o instrumento processual com propósitos estranhos aos fins institucionais.¹⁵²

A culpa grave subsiste quando a parte deixa de observar a mínima diligência na verificação dos pressupostos necessários para a propositura da demanda judicial ou para a defesa em juízo. Essa diligência consente à administração tributária prever que a pretensão é infundada e as consequências dos próprios atos.

Segundo posicionamento recente da Corte de Cassação Civil, de 23 de janeiro de 2013, por meio do acórdão n.19583, o requerimento de condenação por responsabilidade processual agravada, conforme o disposto no art.96, §2º do CPC, em razão do início ou do prosseguimento com a execução forçada, pode ser efetuado apenas ao juiz do juízo de mérito, em que o título executivo se formou, ou ainda diante do juiz de execução.¹⁵³

A jurisprudência encontrou um modo de evidenciar que a previsão especial da responsabilidade agravada estabelecida no art.96 do CPC compreende todas as hipóteses de atos e comportamentos processuais das partes, resguardando qualquer efeito prejudicial que deles sejam derivados. Contudo, resta preclusa a possibilidade de invocar, por meio de ação judicial autônoma e concorrente, os princípios gerais da responsabilidade extracontratual do art.2043 do CC, no que se refere às consequências danosas dos referidos atos.

O art.96 do CPC é considerado uma norma especial em relação ao art.2043 do CC, de modo que a responsabilidade agravada, ainda que seja um gênero da responsabilidade extracontratual, recai inteiramente sobre a disciplina do art.96 do CPC; por isso não pode ser configurado, nem de forma alterativa, o concurso entre os dois tipos de responsabilidade.¹⁵⁴

A doutrina tradicional defende que a responsabilidade por lide temerária tem em mira atacar o comportamento do sujeito que abusou do direito de agir e de resistir em juízo.

¹⁵² CINQUE, Elena Morano. **Op. cit.**, p. 167.

¹⁵³ *Idem.*

¹⁵⁴ DEBENEDETTO, Giuseppe. **op. cit.**, p. 542.

Para obter o ressarcimento dos danos decorrentes da responsabilidade agravada, o prejudicado deve provar: i) o elemento subjetivo, que se traduz na má-fé ou na culpa grave do autor do ilícito, que se concretiza na consciência de que o pedido e as teses sustentadas são infundadas, ou do defeito de diligência para sua verificação; e, ii) o elemento objetivo, que se refere à prova da existência do dano sofrido e da prova do *an* e do *quantum debeatur*.

Conforme esclarece ELENA MORANO CINQUE, a competência da jurisdição tributária estende-se ao ressarcimento de danos morais causados ao contribuinte em razão da resistência do fisco em juízo com a consciência que a tese defendida era infundada, bem como devido às consequências danosas resultantes da solução tardia da controvérsia.¹⁵⁵

Nesse sentido, a manifestação da Corte de Cassação Civil, por meio do acórdão n.21393, em 4 de novembro de 2005:

“è onere della parte che richiede il risarcimento dedurre e dimostrare la concreta ed effettiva esistenza di un danno che sia conseguenza del comportamento processuale della controparte; sicché il giudice non può liquidare il danno, neppure equitativamente, se dagli atti non risultino elementi ad identificarne concretamente l'esistenza, desuminili anche la nozioni di comune esperienza e dal pregiudizio che la parte resistente abbia subito per essere stata costretta a contrastare un'iniziativa del tutto ingiustificata dell'avversario”.

De qualquer modo, é possível deduzir o dano sofrido a partir da experiência comum, sobretudo com base no princípio constitucional da razoável duração do processo, nos termos do art.111 da Constituição e da lei n.89/2001.

O injustificado prosseguimento da Administração Tributária com o processo que demonstra resistência em relação ao contribuinte mesmo consciente de que sustenta uma tese infundada, ou no mínimo, sem a prudência ou diligência necessária para que o fato viesse a seu conhecimento, constitui um ilícito que, nessa qualidade, é passível de ressarcimento nos termos do art.2059 do CC, já que é fonte de estresse para o contribuinte.

Dessa forma, a Administração Tributária pode ser condenada por lide temerária ao ressarcimento do moral provocado ao contribuinte, pois é possível verificar a lesão de direitos constitucionalmente garantidos.

Vale frisar que a condenação ao ressarcimento de danos é acrescentada, segundo o disposto no art.96 do CPC, à condenação às despesas judiciais.

¹⁵⁵ CINQUE, Elena Morano. **op. cit.**, p. 167.

4.7.1 Corte de Cassação Civil, Seções Unidas, n.13899, 3 de junho de 2013

O caso em espécie trata da ação judicial proposta por um curador falimentar que foi notificado pela Administração Tributária, em 2011, da inscrição de débito em dívida ativa e da inclusão do seu nome no rol dos devedores, por ser considerado como coobrigado da sociedade falida em razão da omissão de pagamento de tributos no valor de 60.773,09 euros, resultante do controle das declarações por ele entregues.

A ação judicial foi proposta pelo curador falimentar não com o fim de contestar a legitimidade da inscrição do débito em relação à sociedade contribuinte, mas unicamente para que fosse declarada a sua ilegitimidade para figurar como devedor na relação tributária, pois foi considerado como representante legal da sociedade falida, sendo apenas sub-rogado nas obrigações de declaração e certificação a fim de viabilizar a verificação do crédito fiscal.

Logo, requer a anulação do ato e a condenação da Administração Tributária e da concessionária de serviços públicos responsável pela cobrança ilegítima ao ressarcimento dos danos por lide temerária, conforme o art.96 do CPC, dada a resistência dos réus com o prosseguimento da demanda com a reiteração de recursos que ensejou danos resultantes da injusta perda de tempo, o qual foi subtraído do exercício de atividades profissionais, pelas despesas com deslocamento e com a contratação de profissionais habilitados para elaborar a defesa técnica, bem como pelo estresse e tensão em âmbito familiar.

O recorrente sustenta a competência da jurisdição tributária para decidir sobre a responsabilidade resultante do comportamento gravemente negligente e imprudente do Fisco e dos concessionários de serviços públicos, passível de ser avaliado em sede processual, nos termos do art.96 do CPC, caso em que há competência exclusiva da jurisdição tributária, por atração, pois se trata de matéria acessória e conexa à adoção do ato ilegítimo.

O pedido de ressarcimento de danos em exame é inserido no âmbito da aplicação do art.96 do CPC, em tema de responsabilidade processual agravada, a qual: i) se aplica ao processo tributário em virtude do disposto no art. 1, §2º, do D.lgs.546/1992; ii) regula todos os casos de responsabilidade pelo ressarcimento de danos resultantes de comportamentos e atos processuais como norma especial em relação ao art.2043 do CC, porém sem configurar um concurso de normas, ainda que alternativo, entre os dois tipos de responsabilidade; iii) não se trata de uma regra sobre competência, mas disciplina um fenômeno endoprocessual, prevendo que a demanda pode ser proposta apenas no mesmo juízo, pois nenhum juiz pode

julgar a temeridade processual melhor do que o mesmo que decidiu sobre a demanda, a qual se alega temerária; e, porque a avaliação do pressuposto da responsabilidade processual está estreitamente relacionada com a decisão de mérito.

**ANEXO A - ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELA SUPREMA CORTE DE
CASSAÇÃO RELACIONADOS À RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR
DANO TRIBUTÁRIO COMENTADOS NESTA TESE**

1 Cassação Civil, Seções Unidas, n.722, de 15 de outubro de 1999.....	425
2 Cassação Civil, Seção III, n.1191, de 27 de janeiro de 2003.....	429
3 Cassação Civil, n.15, de 04 de janeiro de 2007.....	433
4 Cassação Civil, Seção III, n.698, de 19 de janeiro de 2010.....	438
5 Cassação Civil, Seção III, n.5120, de 03 de março de 2011.....	445
6 Cassação Civil, Seção III, n.6283, de 20 de abril de 2012.....	448
7 Cassação Civil, n.19315, de 22 de setembro de 2011.....	453
8 Cassação Civil, Seção IV, n.9926, de 14 de maio de 2015.....	457
9 Cassação Civil, Seção III, n.8703, de 09 de abril de 2009.....	460
10 Cassação Civil, Seção III, n.9445, de 11 de junho de 2012.....	464
11 Cassação Civil, Seção III, n.10483, 11 de dezembro de 2003.....	468
11 Cassação Civil, Seções Unidas, n.13899, de 3 de junho de 2013.....	477

Pluris

Cassazione
Civile**Cass. civ. Sez. Unite, 15-10-1999, n. 722****Fatto Diritto P.Q.M.**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Antonio IANNOTTA - Primo Presidente F.F. -
 Dott. Francesco AMIRANTE - Presidente di Sezione -
 Dott. Vincenzo CARBONE - Rel. Consigliere -
 Dott. Rafeale CORONA - Consigliere -
 Dott. Giovanni OLLA - Consigliere -
 Dott. Antonio VELLA - Consigliere -
 Dott. Alessandro CRISCUOLO - Consigliere -
 Dott. Roberto PREDEN - Consigliere -
 Dott. Michele VARRONE - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

NICOLA M. SCULCO, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEGLI SCIPIONI 157, presso lo studio dell'avvocato ENRICO DE CRESCENZO, rappresentato e difeso da SE STESSO;

- ricorrente -

contro

MINISTERO DELLE FINANZE;

- intimato -

e sul 2° ricorso n° 12065/97 proposto da:

MINISTERO DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro - tempore, domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

NICOLA M. SCULCO, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEGLI SCIPIONI 157, presso lo studio dell'avvocato ENRICO DE CRESCENZO, rappresentato e difeso da SE STESSO;

- controricorrente al ricorso incidentale -

avverso la sentenza n. 1155/97 della Corte d'Appello di MILANO, depositata il 15/04/97;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 29/04/99 dal Consigliere Dott. Vincenzo CARBONE;

uditi gli Avvocati Nicola M. SCULCO, per se stesso, Ruggero DI MARTINO, dell'Avvocatura Generale dello Stato, per il controricorrente e ricorrente incidentale;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. Giovanni LO CASCIO che ha concluso per la giurisdizione del giudice ordinario e rimessione degli atti al Primo Presidente per l'ulteriore corso.

Svolgimento del processo

...(Omissis)

Con atto di citazione del 21 ottobre 1993, l'avv. Nicola Sculco, avendo ricevuto la notifica di una cartella esattoriale, in data 2 novembre 1992, per omesso versamento Irpef, dell'importo di L. 779.934, relativa alla dichiarazione dei redditi dell'anno 1986, convenne in giudizio il Ministero delle Finanze, contestando ogni ipotesi di omesso versamento, perché nel prospetto della dichiarazione dei redditi del 1986, vi era una differenza a credito del contribuente di L. 3.431.000.

Sul presupposto del grave e macroscopico errore dell'Ufficio che avanzava una pretesa illegittima, l'avv. Sculco propose ricorso, in data 27 novembre 1992, per chiedere l'annullamento della cartella esattoriale con contestuale istanza di sospensione della riscossione, ma il proposto ricorso non gli evitava né l'avviso a contribuente moroso in data 2 marzo 1993, né il successivo pignoramento di alcuni mobili dello studio.

Solo dopo aver notificato una diffida stragiudiziale al Centro di Servizio Imposte dirette, all'Intendenza di Finanza, al Ministero delle Finanze, e all'Ispettore Compartimentale delle Imposte Dirette, ricevette una comunicazione del Centro di Servizio Imposte Dirette di sgravio totale della soprattassa e degli interessi, indebitamente richiesti.

Dedusse inoltre che nel mese di novembre del 1992 aveva ricevuto la visita di due brigadieri della Guardia di Finanza finalizzata ad assumere informazioni sui viaggi all'estero effettuati nel 1991 e ad acquisire copia della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1991, con una inutile perdita di tempo.

Tanto premesso l'avv. Sculco chiese che il Ministero delle Finanze fosse condannato sia al rimborso delle spese sostenute che al risarcimento dei danni subiti in conseguenza dei comportamenti illegittimi della Amministrazione Finanziaria dello Stato, anche in relazione alla lesione dell'immagine di cittadino e della reputazione professionale.

Costituitasi in giudizio l'Amministrazione delle Finanze dello Stato rilevò l'inammissibilità e l'improponibilità della domanda, osservando che il disguido occorso all'attore dovesse essere ricondotto ad un errore dello stesso nella dichiarazione dei redditi relativi al 1986, sostenendo l'assenza stessa, nel caso di specie, di un danno ingiusto, atteso che gli asseriti, contestati, danni si sarebbero dovuti riferire alla legittima, doverosa attività di accertamento e riscossione dei tributi. Rilevò inoltre la carenza di giurisdizione del giudice ordinario a conoscere delle questioni attinenti alla verifica della dichiarazione dei redditi ed al dovere di correggere, d'ufficio, eventuali errori della stessa.

Con sentenza depositata il 21 agosto 1995 il Tribunale di Milano ha dichiarato la propria carenza di giurisdizione a conoscere la spiegata domanda di risarcimento dei danni.

Su appello dell'avv. Sculco e sulla resistenza del Ministero delle Finanze la Corte d'Appello di Milano, con sentenza del 15 aprile 1997, ha, in riforma della sentenza appellata dichiarato che il Tribunale di Milano ha sulla causa la giurisdizione negata. Secondo i Giudici d'appello sussiste la giurisdizione del Giudice ordinario, perché l'attore non avrebbe richiesto al Tribunale la risoluzione di una controversia concernente l'imposta sui redditi, ma solo il risarcimento dei danni conseguenti alla visita nel suo studio della Guardia di Finanza nonché al pignoramento subito per un credito che la stessa amministrazione finanziaria ha successivamente ammesso essere inesistente. Pertanto ha rimesso le parti ex art. 353 c.p.c., avanti al Tribunale di Milano per l'ulteriore corso del giudizio dichiarando interamente compensate tra le parti le spese di questo grado del giudizio.

Avverso questa decisione ricorre l'avv. Sculco sulla base di due motivi. Resiste con controricorso l'amministrazione finanziaria deducendo a sua volta il difetto di giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria per violazione dell'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992. Il ricorrente principale propone controricorso al ricorso incidentale, ai sensi dell'art. 371 c.p.c., nonché tempestiva memoria.

Motivi della decisione

Ai sensi dell'art. 335 c.p.c. vanno riuniti, d'ufficio, il ricorso principale e quello incidentale proposti avverso la stessa decisione.

Pregiudiziale all'esame del ricorso principale si pone l'esame di quello incidentale proposto dall'amministrazione e relativo al difetto di giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria per

violazione dell'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992.

Secondo il ricorrente incidentale la Corte d'Appello ha erroneamente riformato la sentenza del Tribunale di Milano la quale aveva correttamente ritenuto che la cognizione della domanda di risarcimento proposta dall'avv. Sculco spettasse alle commissioni tributarie, nell'ambito della giurisdizione esclusiva a queste demandata dall'art. 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992. La Corte milanese, infatti, avrebbe ommesso di considerare che la "causa petendi" invocata dall'avv. Sculco inerisce pur sempre a materia che esula dalla giurisdizione del giudice ordinario, in quanto fonda la propria domanda di risarcimento sull'illegittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria che ha richiesto il pagamento non dovuto dell'Irpef e che tardivamente ha adottato il successivo provvedimento di sgravio, dopo un illegittimo pignoramento, questioni, tutte, che impongono nella materia tributaria devoluta alla giurisdizione esclusiva delle commissioni al sensi del citato art. 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992. In particolare la circostanza che non sia più in discussione la debenza dell'imposta a suo tempo iscritta nei ruoli esattoriali, non fa venir meno, ai fini della valutazione dell'illecito, la giurisdizione del Giudice tributario sui tempi e sui modi osservati dall'Amministrazione nell'ambito del rapporto tributario "de quo", come elemento presupposto del richiesto risarcimento dei danni.

Replica, in contrario, il ricorrente principale che ogni controversia tributaria deve ritenersi cessata in seguito all'adozione, da parte dell'Amministrazione del provvedimento di sgravio definitivo.

Il ricorso incidentale non è fondato.

È vero che l'attuale art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 contiene una formulazione più ampia rispetto al D.P.R. n. 636 del 1972 avendo ampliato la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche per le controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali, nonché le sanzioni amministrative e gli altri accessori (art. 2, comma 2). Tuttavia la sola previsione degli "altri accessori" non è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria. Infatti per accessori s'intendono gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori, ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria ex art. 1224 c.c., comma 2.

Nella specie, invece, cessato qualunque rapporto tributario tra contribuente e Amministrazione finanziaria, il primo denuncia comportamenti dolosi o colposi dell'amministrazione che gli hanno cagionato un danno ai sensi della "Generalklausel" espressa nell'art. 2043 c.c. Va riconosciuta quindi piena autonomia alla proposta azione di risarcimento del danno, che risulta non connessa ad una delle controversie tributarie indicate all'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ma piuttosto collegata alla condotta della Guardia di Finanza e all'attività, dolosa o colposa, dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria.

In proposito occorre ricordare che la giurisdizione si determina sulla base della domanda e, ai fini del suo riparto tra giudice ordinario e giudice speciale, rileva non già la prospettazione delle parti, bensì il c.d. "petitum" sostanziale, il quale va identificato non solo e non tanto in funzione della concreta statuizione che si chiede al giudice, ma anche e soprattutto in funzione della "causa petendi", ossia dell'intrinseca natura della posizione soggettiva dedotta in giudizio ed individuata dal giudice stesso con riguardo alla sostanziale protezione accordata in astratto a quest'ultima dal diritto positivo.

Nella specie la posizione dedotta è quella della lesione patrimoniale che si assume subita per un illecito comportamento della Pubblica Amministrazione rispetto a un rapporto tributario ormai del tutto esaurito che opera solo come sfondo e che non assume alcuna connessione determinante rispetto alla richiesta di risarcimento dei danni.

In conclusione, l'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 rappresenta una deroga alla giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria per cui la controversia, in tanto può essere attribuita al giudice tributario, in quanto rientri in una delle tre fattispecie normativamente previste nei tre commi dell'art. 2 e cioè una controversia tra quelle tassativamente indicate, ovvero una controversia relativa a sovraimposte, sanzioni, interessi e altri accessori, oppure una controversia in tema di estimo o di attribuzione di rendita catastale. Al di fuori di queste ipotesi tassative di deroga della giurisdizione ordinaria non vi è spazio per una giurisdizione della Commissione tributaria su una controversia relativa al risarcimento dei danni causati dalla Pubblica Amministrazione in uno dei rami della sua attività, con la conseguenza che anche se questo settore è il tributario non viene meno la giurisdizione ordinaria, tranne che la controversia non possa sussumersi in una delle fattispecie tipizzate attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie.

Queste sezioni unite hanno già rilevato come, proposta dal privato azione di danni nei confronti della Pubblica Amministrazione, in base alla fattispecie dell'illecito civile di cui all'art.

2043 c.c., il difetto del diritto al risarcimento comporta non l'improponibilità della domanda per difetto assoluto di giurisdizione, ma il rigetto nel merito.

L'attività della Pubblica Amministrazione, anche nel campo tributario, deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma anche dalla norma primaria del "neminem laedere", per cui è consentito al giudice ordinario - al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato - accertare se vi sia stato da parte della stessa amministrazione un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo; infatti, stanti i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 Cost., la Pubblica Amministrazione è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale, ancorché il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario (Cass., sez. un., 18 maggio 1995, n. 5477).

Alla stregua di queste considerazioni, il ricorso incidentale va rigettato con la conferma della sentenza impugnata in ordine alla giurisdizione.

I motivi del ricorso principale attengono alla competenza delle sezioni semplici cui va rimessa per il prosieguo il processo ai sensi dell'art. 142 disp. attuaz. c.p.c.

P.Q.M.

La Corte, a sezioni unite, riunisce i ricorsi e rigetta il ricorso incidentale, dichiarando la giurisdizione del giudice ordinario.

Rimette gli atti al primo Presidente per l'assegnazione alla sezione.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio delle sezioni unite civili della Corte di cassazione, addì 29 aprile 1999.

DEPOSITATA IN CANCELLERIA IL 15 OTTOBRE 1999.

Pluris

 Walters Kluwer
ITALIA
Cassazione
Civile

Cass. civ. Sez. III, 27-01-2003, n. 1191

Fatto Diritto P.Q.M.

AMMINISTRAZIONE PUBBLICA
DANNI IN MATERIA CIVILE E PENALE

La Corte Suprema di Cassazione

Sezione III

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Vincenzo CARBONE - Presidente

Dott. Roberto PREDEN - Consigliere

Dott. Italo PURCARO - Rel. Consigliere

Dott. Antonio SEGRETO - Consigliere

Dott. Gianfranco MANZO - Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

AMMINISTRAZIONE DELLE FINANZE, in persona del Ministro p.t., elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, da cui è difeso per legge;

- ricorrente -

contro

MARINO LUIGI, elettivamente domiciliato in ROMA V.LE REGINA MARGHERITA 294, presso lo studio dell'avvocato ANGELO VALLEFUOCO, che lo difende unitamente all'avvocato MARCELLO CORTESI, giusta delega in atti;

- controricorrente -

avverso la sent. n. 1825/99 della Corte d'Appello di MILANO, sezione prima civile emessa il 27 aprile 1999, depositata il 06/07/99; RG. 2707/1997;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 24 ottobre 2002 dal Consigliere Dott. Italo PURCARO;

udito l'Avvocato DE STEFANO ALESSANDRO;

udito l'Avvocato CORTESI MARCELLO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Umberto APICE che ha concluso per rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

Con atto di citazione notificato in data 11 aprile 1995 Luigi Marino convenne innanzi al Tribunale di Milano il Ministero delle Finanze, esponendo: - che nei suoi confronti il 17 marzo

1995 era stata iscritta a ruolo, per l'anno 1983, l'imposta di fabbricazione di oli minerali per lire 9.580.669.100; - che, in effetti, egli era stato rinviato a giudizio con ordinanza - sentenza del 22 settembre 1983 del giudice istruttore penale del Tribunale di Milano per i reati di associazione per delinquere, falso continuato in certificati di provenienza, evasione continuata dell'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e trasporto illecito degli stessi; - che su tali presupposti in data 21 giugno 1984 era stata pronunciata a suo carico ingiunzione doganale opposta davanti al Tribunale di Milano, - che l'amministrazione finanziaria, non costituitasi in tale giudizio, aveva esercitato l'azione civile in sede penale; - che per i reati fiscali egli, dopo essere stato condannato in primo grado, era stato assolto dalla Corte d'Appello di Milano per insufficienza di prove, mentre la Corte di Cassazione, con sentenza del 13 dicembre 1989, l'aveva assolto in via definitiva "per non avere commesso il fatto"; - che, tuttavia, l'amministrazione finanziaria aveva indebitamente proceduto all'iscrizione dei tributi nei ruoli; tutto ciò premesso, l'attore chiese la declaratoria di illegittimità dell'iscrizione a ruolo e la condanna dell'amministrazione al risarcimento dei danni, anche ai sensi dell'art. 96 c.p.c.

L'Amministrazione delle Finanze si costituì, opponendosi alle domande e facendo valere la definitiva esecutività dell'ingiunzione doganale conseguente all'estinzione del processo di opposizione, non riassunto dopo la cancellazione.

Con sentenza depositata il 5 giugno 1997, il tribunale adito dichiarò che il ministero non aveva un titolo idoneo per procedere alla riscossione del tributo preteso nei confronti di Luigi Marino in base all'ingiunzione 21 giugno 1984 e condannò il Ministero al risarcimento dei danni, liquidati in via equitativa in complessive lire 30.000.000, oltre interessi legali e spese.

Su gravame di entrambe le parti, la Corte di Appello di Milano, con sentenza depositata in data 6 luglio 1999, respinse l'appello principale del Ministero delle finanze ed accolse, per quanto di ragione quello incidentale del Marino, condannando l'Amministrazione finanziaria al pagamento della maggior somma di lire 111.386.000, oltre interessi legali con la decorrenza fissata dal giudice di prime cure.

Osservò, tra l'altro, in parte motiva la corte distrettuale: - che, in effetti, l'amministrazione doganale di Milano aveva notificato a Luigi Marino ingiunzione fiscale con cui si intimava il pagamento di lire 3.081.397.905 a titolo di imposta di fabbricazione evasa su kg 53.380.648 di gasolio; - che il Marino si era tempestivamente opposto, ma la causa, in cui l'amministrazione era rimasta contumace, era stata cancellata dal ruolo il 4 dicembre 1985 e non era stata più riassunta; - che, peraltro, una volta pronunciata assoluzione definitiva dall'imputazione penale per gli stessi fatti di contrabbando per cui l'ingiunzione era stata emessa, l'amministrazione non avrebbe più potuto pretendere la riscossione di quei tributi, di cui il giudice penale aveva accertato l'inesistenza dei presupposti, essendo del tutto irrilevante l'argomentazione dell'appellante principale, relativa alla definitività dell'ingiunzione fiscale; - che fondatamente l'attore aveva chiesto con la citazione originariamente proposta anche la condanna dell'Amministrazione al risarcimento di tutti i danni conseguenti al suo illegittimo operato, e giustamente aveva indicato il titolo dei danni da risarcire nelle spese che aveva dovuto sostenere promovendo le varie procedure per non sottostare alla ingiusta pretesa del pagamento della somma di oltre dieci miliardi di lire; - che in ordine alla liquidazione del "quantum", contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di primo grado, il danno era oggettivamente determinabile nel suo preciso ammontare, con riferimento all'entità delle obbligazioni che Luigi Marino aveva dovuto assumere per il pagamento del compenso ad un professionista che lo assistesse nei procedimenti tributari e amministrativi proposti, al fine di sottrarsi al pregiudizio sicuramente più grave di un'eventuale espropriazione forzata; - che tale forme di danno erano di agevole determinabilità, potendo farsi ricorso al criterio legale sussidiario della determinazione della tariffa professionale, ex art. 2233 c.c., non ai fini della diretta liquidazione degli onorari spettanti all'avvocato che aveva assistito il Marino, ma al più limitato fine di determinare in quale misura tali costi professionali potevano essere riconosciuti come misura del danno immediatamente risarcibile.

Per la cassazione della suindicata sentenza il Ministero delle Finanze ha proposto ricorso, sulla base di tre motivi, cui ha resistito Luigi Marino con controricorso, illustrato da memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, il ricorrente, lamentando violazione e falsa applicazione dell'art. 2043 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., primo comma, n. 3, deduce che la circostanza che il tributo non fosse più esigibile per effetto della sentenza di assoluzione con formula piena in sede penale, poteva attenere all'infondatezza della pretesa e non già all'illiceità della condotta, che, invece, presupponeva un comportamento doloso o colposo, che nella specie non ricorreva, stante l'estrema difficoltà della questione di diritto in contestazione e l'irrinunciabilità dell'amministrazione alle proprie pretese fiscali. Assume, infine, il Ministero ricorrente che la

sentenza in esame confondeva l'infondatezza della pretesa fiscale e l'illiceità della condotta, ipotizzando - con grave e pericolosa generalizzazione - che la richiesta di pagamento di un tributo non dovuto fosse fonte di responsabilità extracontrattuale e di obblighi risarcitori da parte della Amministrazione.

La censura è infondata.

La sentenza impugnata parte dalla considerazione secondo cui l'amministrazione finanziaria non aveva contestato in sede di appello la ragione costitutiva posta a base della domanda risarcitoria del Marino e fatta propria dal giudice di prime cure, e cioè che, essendo stato il Marino medesimo assolto in via definitiva in sede penale dai fatti di evasione tributaria addebitatigli, l'amministrazione non avrebbe potuto più procedere alla riscossione delle imposte asseritamente non assolte dal contribuente. La corte distrettuale, poi, evidenzia che il sistema normativo vigente contiene il principio generale dell'obbligo della Pubblica Amministrazione di conformarsi al giudicato dei tribunali e che l'adeguamento della fattispecie tributaria all'accertamento dei fatti operato dal giudice penale debba essere compiuto, senza soggiacere al limite temporale della scadenza del termine per l'accertamento tributario. Inoltre, l'obbligo della amministrazione finanziaria di uniformarsi alla sentenza penale definitiva, qualora siano fiscalmente rilevanti i fatti in essa accertati, era comunque desumibile in via generale dall'art. 4 della legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E, senza che fosse necessario un apposito richiamo alle singole disposizioni fiscali, e ciò anche alla luce della sent. 23 marzo 1992 n. 120 e della sent. 13 luglio 1997 n. 264 dalla Corte Costituzionale.

Siffatte affermazioni non risultano specificamente impugnate dal Ministero ricorrente, che si è limitato a dedurre che erroneamente era stato ritenuto dal giudice di appello che l'iscrizione a ruolo del tributo in contestazione determinasse responsabilità extracontrattuale e fosse fonte della conseguente obbligazione risarcitoria del Marino.

Peraltro, in proposito va rilevato che l'ipotesi ricorrente nella fattispecie è del tutto analoga a quella che ha formato oggetto della pronuncia n. 8405 del 10 luglio 1992 di questa Corte regolatrice, emessa proprio in materia di imposta di fabbricazione sugli oli minerali, disciplinata dal R.D.L. 28 febbraio 1939, n. 334. Come puntualizzato nella sentenza in parola, per il contrabbando di oli minerali il legislatore ha voluto creare debitore d'imposta colui che sia stato scoperto autore dei relativi reati, tanto che, nella previsione di ciascuna ipotesi delittuosa, viene usato il termine "chiunque" per indicare che imposta e pena fanno capo al trasgressore, indipendentemente dalla sua veste di soggetto passivo del tributo prima che il reato fosse stato commesso. Il presupposto, quindi, dell'obbligazione tributaria si identifica con la perpetrazione del reato, configurandosi il pagamento dell'imposta non come soddisfacimento di un obbligo tributario facente capo ad un determinato soggetto, ma come conseguenza della commissione del reato. La disposizione normativa, infatti, prevede che il soggetto autore del reato (che può non identificarsi con il naturale soggetto passivo del tributo, tale essendo soltanto il fabbricante o l'esportatore di oli minerali, ma che può essere chiunque compie determinate condotte criminose) è punito con la pena prevista per il reato "indipendentemente dal pagamento dell'imposta evasa": tale pagamento, cioè, si pone come una sorta di sanzione accessoria alla pena e trova pertanto il suo indefettibile presupposto nell'accertamento del reato.

Alla stregua di tali principi, appare evidente che, nella specie, la pronuncia assolutoria in sede penale aveva eliminato in radice il relativo potere impositivo dell'amministrazione, facendo venire meno il presupposto dell'obbligo tributario: donde l'inapplicabilità del meccanismo tributario di opposizione all'ingiunzione e del relativo termine di decadenza. Al contrario, l'iscrizione a ruolo del tributo dopo l'assoluzione in sede penale del Marino costituisce atto illegittimo, fonte di responsabilità dell'amministrazione ricorrente, per effetto della mancata osservanza, da parte della stessa, dell'obbligo dell'amministrazione di conformarsi al giudicato penale.

Tale obbligo della P.A. sussiste, secondo l'insegnamento di questo Supremo Collegio, anche nel campo della pura discrezionalità, dovendo la relativa attività provvedimentoale svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma della norma primaria del "nominem laedere", per cui è consentito al giudice ordinario di accertare se vi sia stato, da parte della stessa amministrazione, un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. Infatti, stanti i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 Cost., la P.A. è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale, ancorché il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario (S.U. 18.5.95 n. 5477).

Pertanto, individuata correttamente dal giudice di merito la colpa della P.A., per avere la stessa violato non solo le regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, significativamente richiamate anche dalla recente legge 27 luglio 2000, n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente), ma anche l'obbligo di osservare le sentenze del giudice penale, è del

tutto evidente la violazione della norma di cui all'art. 2043 c.c. posta in essere dal Ministero ricorrente.

Con il secondo mezzo il ricorrente si duole di violazione e falsa applicazione degli artt. 2043, 2056 e 1227 c.c., nonché degli artt. 90 c.c. e segg., dei principi in tema di spese del giudizio tributario, oltre che di omessa ed insufficiente pronuncia su punti decisivi della controversia, ex art. 360 c.p.c., primo comma, n. 3, n. 4 e n. 5). Deduce, in primo luogo, che la Corte di Appello milanese aveva erroneamente qualificato come danni le spese legali asseritamente sostenute dalla controparte per le varie azioni che sarebbe stata costretta ad intraprendere, in sede giurisdizionale ed amministrativa, per resistere alle ingiuste pretese della Amministrazione. L'inquadramento delle spese legali tra i danni risarcibili non appariva corretto, atteso che la legge processuale contiene una disciplina autonoma della ripartizione delle spese di lite, inquadrando nella disciplina del processo, piuttosto che in quella delle obbligazioni da fatto illecito. Inoltre, con riferimento alle spese di giudizio sostenute davanti la commissione tributaria, la Corte di Appello aveva proceduto alla liquidazione della somma complessiva di L. 50.000.000, senza valutare se si trattasse di spese necessarie o se esse erano state sostenute davanti a giudice competente. In quest'ultima ipotesi, era del tutto illogica la determinazione di farne gravare i costi sull'Amministrazione, tanto più che alla stregua del previgente rito tributario, non era prevista la condanna dell'amministrazione per il caso di soccombenza.

La censura non merita accoglimento.

In ordine alla prima parte del motivo, va rilevato che, quando le spese di assistenza legale vengono in considerazione come elemento del danno subito in conseguenza di un fatto illecito, esse ben possono essere prese in considerazione e valutate come voce autonoma di danno, mentre la relativa valutazione rientra nell'insindacabile funzione del giudice di merito ed è incensurabile in sede di legittimità, se, come nella specie, risulti congruamente motivata.

Per quanto concerne, poi, la pretesa incompetenza del giudice tributario in ordine al ricorso contro l'iscrizione a ruolo, è sufficiente rilevare che le S.U. di questa Corte, con la sent. n. 126 del 12 aprile 2000 hanno statuito che: "In tema di contenzioso tributario, e nel vigore dell'art. 11 del D.L. n. 151 del 1991 convertito in legge n. 202 del 1991, l'opposizione avverso il ruolo emesso per il pagamento di imposte di fabbricazione deve essere proposta dinanzi alla commissione tributaria e non dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria, atteso che il citato art. 11 D.L. n. 151 del 1991 citato demanda alle commissioni tributarie il ricorso contro il ruolo formato ai sensi dell'art. 67 del D.P.R. n. 43 del 1988, senza peraltro distinguere tra i diversi tributi indicati nel suddetto art. 67, dovendosi perciò ritenere che il legislatore abbia voluto estendere la giurisdizione delle commissioni tributarie anche a quelle imposte per le quali è prevista la formazione del ruolo, e perciò l'impugnativa di questo alla predetta commissione, anche quando dette imposte non risultino contemplate nell'art. 1 del D.P.R. n. 636 del 1972".

Relativamente, infine, alla mancata previsione di condanna dell'amministrazione alla spese giudiziali per il caso di soccombenza in tema di contenzioso tributario, tale circostanza avvalorava la legittimità della liquidazione in questa sede delle spese di assistenza legale per tale titolo.

Inammissibile è, infine, ad avviso della Corte, il terzo motivo del gravame, con il quale il ricorrente, lamentando violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 1223 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3 e n. 5 deduce che la corte di appello aveva proceduto alla liquidazione dei danni sulla base delle sole tariffe professionali, prescindendo da ogni prova effettiva del pagamento delle parcelle asseritamente dovute ai difensori del Marino, procedendo in tal modo alla liquidazione di danni meramente eventuali. Trattasi, infatti, di censura che come si evince dalla sentenza impugnata non risulta proposta in sede di merito.

In conclusione, il ricorso va respinto, con conseguente condanna del Ministero al pagamento delle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di cassazione, € 168,00, oltre onorari, liquidati in € 2.000,00.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della III Sezione Civile della Suprema Corte di Cassazione, il 24 ottobre 2002.

Pluris

Cassazione
Civile

Cass. civ. Sez. Unite, 04-01-2007, n. 15

Fatto Diritto P.Q.M.

PROCEDIMENTO CIVILE

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PRESTIPINO Giovanni - Primo Presidente f.f.

Dott. VELLA Antonio - Presidente di sezione

Dott. VITTORIA Paolo - Presidente di sezione

Dott. MIANI CANEVARI Fabrizio - Consigliere

Dott. VITRONE Ugo - Consigliere

Dott. GRAZIADEI Giulio - Consigliere

Dott. MERONE Antonio - Consigliere

Dott. PICONE Pasquale - Consigliere

Dott. FINOCCHIARO Mario - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

REGIONE CALABRIA, in persona del Presidente della Giunta Regionale pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, LUNGOTEVERE DEI MELLINI 10, presso lo studio dell'avvocato MAURELLI DANIELA, rappresentata e difesa dall'avvocato MONTERA GIOVANNI, giusta delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

C.V., elettivamente domiciliato in ROMA, CIRCONVALLAZIONE CLODIA 29, presso lo studio dell'avvocato BEVILACQUA CLAUDIO, che lo rappresenta e difende, giusta delega a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 94/04 del Giudice di pace di FILADELFIA, depositata il 03/05/2004;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 30/11/2006 dal Consigliere Dott. Mario FINOCCHIARO;

udito l'Avvocato Claudio BEVILACQUA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. PALMIERI Raffaele, che ha concluso per il rigetto del primo motivo;

AGO e rimessione a sezione semplice per ulteriori motivi.

Svolgimento del processo

Con atto 1 dicembre 2003 C.V. ha convenuto in giudizio, innanzi al giudice di pace di Filadelfia, la Regione Calabria.

Premesso che gli era stata notificata cartella esattoriale per il pagamento della tassa automobilistica per l'anno 1999 relativa al veicolo (OMISSIS), tassa in realtà regolarmente pagata, e che in data 14 ottobre 2003 la Regione, in sede di autotutela aveva annullato detto atto, l'attore ha chiesto il risarcimento dei danni patrimoniali e non patrimoniali, patiti in conseguenza della cartella de qua e da liquidare nel limite di Euro 1.100,00.

Costituitasi in giudizio la Regione Calabria ha eccepito, in via preliminare, il difetto di giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, nonché la incompetenza per materia e per valore del giudice adito e la incompetenza per territorio del giudice di pace di Filadelfia.

Con sentenza non definitiva 3 aprile - 2 maggio 2004 l'adito giudice ha disatteso tutte le eccezioni sopradescritte e rimesso la causa in istruttoria per il prosieguo, riservato al definitivo ogni provvedimento sulle spese di lite.

Per la cassazione di tale sentenza ha proposto ricorso la Regione Calabria, affidato a tre motivi.

Resiste, con controricorso, C.V..

Avendo la ricorrente, con il primo motivo, denunciato il difetto di giurisdizione del giudice ordinario a conoscere della controversia, per essere competente quello tributario, il ricorso è stato assegnato a queste Sezioni Unite.

Motivi della decisione

1. C.V. ha evocato in giudizio innanzi al giudice di Pace di Filadelfia la Regione Calabria chiedendone la condanna al risarcimento dei danni, patrimoniali e non patrimoniali, patiti per essergli stata notificata - ancorchè successivamente annullata in sede di autotutela - una cartella esattoriale per il pagamento di tasse automobilistiche in realtà non dovute (avendo esso concludente a suo tempo già onorato il proprio debito).

La sentenza impugnata - come accennato in parte espositiva - ha dichiarato la giurisdizione del giudice ordinario a conoscere una tale domanda.

2. Con il primo motivo il ricorrente censura nella parte de qua la impugnata sentenza lamentando "art. 360 c.p.c., n. 1 - Difetto di giurisdizione - violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 1, nel testo novellato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 488, art. 12, comma 2".

Premesso che le Commissioni tributarie nelle materia a esse devolute esercitano la giurisdizione esclusiva, la giurisdizione cioè, non riguarda solo l'atto ma anche il rapporto sottostante e si estende, conseguentemente, a tutti i diritti a esso connessi e, quindi - assume parte ricorrente - anche alle eventuali ragioni risarcitorie.

In ogni caso, evidenzia la Regione ricorrente, la pronunzia richiesta da controparte presuppone un accertamento sulla debenza della somma portata dalla cartella esattoriale, accertamento che non può essere compiuto, in via incidentale, da un giudice diverso da quello tributario.

3. Il motivo è manifestamente infondato.

Come assolutamente pacifico in causa nella specie già anteriormente alla proposizione, in primo grado, del presente giudizio l'ente emittente aveva annullato la cartella esattoriale di cui si duole il C..

E' di palmare evidenza, pertanto, che il giudice di pace, per effetto della domanda sì come proposta dal C., non è stato investito - contrariamente a quanto assume parte ricorrente - della "verifica" della fondatezza, o meno, della pretesa tributaria fatta valere dalla Regione.

Non è pertinente, pertanto, al fine del decidere, invocare - come del resto assolutamente pacifico - che per effetto della L. 28 dicembre 2001, n. 488, art. 12, comma 2, sono devolute alla

cognizione delle commissioni tributarie le controversie in materia di tassa automobilistiche (cfr., ad esempio, Cass., sez. un., 19 dicembre 2005, n. 27884).

In realtà, come già affermato da queste Sezioni Unite in una fattispecie per più aspetti analoga alla presenterà cognizione della domanda di risarcimento danni, per comportamenti illeciti dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato, o di altri enti impositori, spetta all'autorità giudiziaria ordinaria, non potendo tale controversia sussumersi in una delle fattispecie tipizzate, di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie (Cass., sez. un., 15 ottobre 1999, n. 722).

In particolare è vero che l'attuale D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, ha previsto che appartengono alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario, "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati", ed ha ampliato la giurisdizione di tale giudice anche per le controversie concernenti "le sovrainposte e le imposte addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio".

La sola previsione degli "altri accessori" - tuttavia - non è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria.

Per accessori, infatti, s'intendono gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori, ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria ex art. 1224 c.c., comma 2, (cfr., appunto in questo ultimo senso, Cass., sez. un., 4 ottobre 2002, n. 14274; Cass., sez. un., 17 novembre 1999, n. 789).

Nella specie, invece, cessato qualunque rapporto tributario tra contribuente e Amministrazione finanziaria - essendo stata annullata la "cartella" causativa del danno reclamato dal controricorrente - il primo denuncia comportamenti dolosi o colposi dell'amministrazione che gli hanno cagionato un danno ai sensi dell'art. 2043 c.c..

Va riconosciuta quindi piena autonomia alla proposta azione di risarcimento del danno, che risulta non connessa ad una delle controversie tributarie indicate al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, ma piuttosto collegata alla condotta, dolosa o colposa, della Regione Calabria e dei suoi funzionari.

In proposito occorre ricordare che la giurisdizione si determina sulla base della domanda e, ai fini del suo riparto tra giudice ordinario e giudice speciale, rileva non già la prospettazione delle parti, bensì il cd. *petitum* sostanziale, il quale va identificato non solo e non tanto in funzione della concreta statuizione che si chiede al giudice, ma anche e soprattutto in funzione della causa petendi, ossia dell'intrinseca natura della posizione soggettiva dedotta in giudizio ed individuata dal giudice stesso con riguardo alla sostanziale protezione accordata in astratto a quest'ultima dal diritto positivo.

Nella specie la posizione dedotta è quella della lesione patrimoniale che si assume subito per un illecito comportamento della p.a. rispetto a un rapporto tributario ormai del tutto esaurito che opera solo come sfondo e che non assume alcuna connessione determinante rispetto alla richiesta di risarcimento dei danni.

In conclusione (come già affermato da queste Sezioni Unite, ancorché nel vigore della previgente formulazione della norma, cfr., in particolare, Cass., sez. un., 15 ottobre 1999, n. 722, specie in motivazione) il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, rappresenta una deroga alla giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria per cui la controversia, in tanto può essere attribuita al giudice tributario, in quanto rientri in una delle tre fattispecie normativamente previste nei tre commi dell'art. 2 e cioè una controversia tra quelle tassativamente indicate, ovvero una controversia relativa a sovrainposte, sanzioni, interessi e altri accessori, oppure una controversia in tema di estimo o di attribuzione di rendita catastale.

Al di fuori di queste ipotesi tassative di deroga della giurisdizione ordinaria non vi è spazio per una giurisdizione della Commissione tributaria su una controversia relativa al risarcimento dei danni causati dalla p.a. in uno dei rami della sua attività, con la conseguenza che anche se questo settore è il tributario non viene meno la giurisdizione ordinaria, tranne che la controversia non possa sussumersi in una delle fattispecie tipizzate attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie.

L'attività della p.a., anche nel campo tributario, deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma anche dalla norma primaria del *neminem laedere*, per cui è consentito al giudice ordinario - al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato - accertare se vi sia stato da parte della stessa amministrazione un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo.

Stanti, infatti, i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 Cost., la p.a. è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale, ancorchè il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario (Cass., sez. un., 15 10. 1999, n. 722, cit.; Cass., sez. un., 18 maggio 1995, n. 5477).

Alla stregua di queste considerazioni, il primo motivo del ricorso va rigettato con la conferma della sentenza impugnata in ordine alla giurisdizione.

4. Il giudice di Pace di Filadelfia, ha disatteso, altresì, con la sentenza non definitiva ora oggetto di ricorso per Cassazione, sia l'eccezione di incompetenza per materia e valore del giudice di pace, sia la eccezione di incompetenza per territorio di esso giudice.

5. Con il secondo motivo la Regione ricorrente denuncia tali capi della pronuncia impugnata, lamentando "art. 360 c.p.c., n. 2, Incompetenza per materia - violazione e falsa applicazione dell'art. 9 c.p.c.. Incompetenza per territorio. Violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 20 c.p.c.". 6. Il motivo è inammissibile.

Risolvendo un contrasto manifestatosi nell'ambito della giurisprudenza di legittimità le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che la sentenza non definitiva contenente solo statuizioni sulla competenza, pronunciata dal giudice di pace in cause di valore inferiore a Euro millecento, non essendo impugnabile con il regolamento di competenza, precluso dal disposto dell'art. 46 c.p.c., non è neppure soggetta all'immediato ricorso per Cassazione, potendo proporsi l'impugnazione nei confronti della pronuncia sulla competenza solo insieme all'impugnazione della sentenza definitiva (Cass., sez. un., 1 giugno 2006, n. 13027, secondo cui, pertanto, avverso la sentenza, pronunciata secondo equità, affermativa della competenza del giudice di pace non è ammessa la riserva facoltativa di ricorso).

Pacifico quanto precede - non sono indicati, in ricorso, argomenti che giustifichino una nuova valutazione della questione da parte del Collegio - è evidente che deve dichiararsi inammissibile lo specifico motivo di ricorso (ancorchè non sia inammissibile tutto il ricorso, essendo suscettibile di ricorso per Cassazione - nel regime anteriore alla L. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 27, non applicabile nella specie - la sentenza non definitiva, ancorchè emessa dal giudice di pace, in tema di giurisdizione).

7. Con il terzo e ultimo motivo parte ricorrente denunciando "violazione dell'art. 112 c.p.c. - violazione dell'art. 295 c.p.c. - sospensione necessaria del processo", per non avere il giudice di pace disposto la sospensione del processo pendente innanzi a sè in attesa della pronuncia della Cassazione su altra sentenza dello stesso giudice di pace.

8. Al pari del precedente il motivo è inammissibile.

Infatti:

- il diniego (nella specie, implicito) di un provvedimento meramente ordinatorio, quale quello di sospensione del processo non è censurabile con ricorso per cassazione (Cass. 10 marzo 2006, n. 5246;

Cass. 6 ottobre 2005, n. 19487; Cass. 19 luglio 2005, n. 15220);

- i provvedimenti in tema di sospensione possono essere oggetto eventualmente di ricorso per regolamento di competenza, ma - senza ombra di dubbio - l'ordinanza con cui il giudice nega, come si è verificato nella specie, la sospensione del processo, sollecitata da una parte, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., non è impugnabile con il regolamento di competenza ai sensi dell'art. 42 c.p.c., essendo ciò escluso dalla formulazione letterale di quest'ultima norma, dalla ratio di essa (quella, cioè, di assicurare un controllo immediato sulla legittimità di un provvedimento idoneo ad incidere significativamente sui tempi di definizione del processo) e dall'impossibilità di accedere ad un'interpretazione analogica della norma, dato il suo carattere eccezionale (in termini, ad esempio, Cass. 3 ottobre 2005, n. 19292; Cass. 8 settembre 2003, n. 13126);

- anche a prescindere da quanto precede, comunque, non si dubita, presso una giurisprudenza più che consolidata di questa Corte regolatrice, che non è suscettibile di ricorso per regolamento di competenza neppure la statuizione di sospensione del processo pendente innanzi a se adottata dal giudice di pace, stante la previsione di cui all'art. 46 c.p.c. (Cass. 28 settembre 1999, n. 10710; Cass., sez. un., 27 novembre 1998, n. 12063).

9. In conclusione il primo motivo di ricorso deve essere rigettato, con declaratoria della giurisdizione del giudice ordinario e devono essere dichiarati inammissibili il secondo e il terzo motivo, con condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di legittimità liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

LA CORTE Rigetta il primo motivo di ricorso;

dichiara la giurisdizione del giudice ordinario;

dichiara inammissibili il secondo e il terzo motivo dei ricorso;

condanna parte ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di Cassazione liquidate in Euro 600,00, di cui Euro 100,00 per spese e Euro 500,00 per onorari, e oltre rimborso forfetario delle spese generali e accessori come per legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio delle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione, il 30 novembre 2006.

Depositato in Cancelleria il 4 gennaio 2007



698-2010

ORIGINALE

Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
 LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
 TERZA SEZIONE CIVILE

Resp.
 Agenzia
 delle
 Entrate per
 atto
 impositivo
 illegittimo

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUIGI FRANCESCO DI NANNI - Presidente - R.G.N. 29892/2005
 Dott. GIANCARLO URBAN - Consigliere - Cron. 638
 Dott. BRUNO SPAGNA MUSSO - Consigliere - Rep.
 Dott. ADELAIDE AMENDOLA - Consigliere - Ud. 17/11/2009
 Dott. RAFFAELLA LANZILLO - Rel. Consigliere - PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 29892-2005 proposto da:

AGEN ENTRATE 06363391001, elettivamente domiciliata
 in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso gli uffici
 dell'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, da cui è
 difeso per legge;

- **ricorrente** -

2009

nonchè contro

1917

GIANNO MAURIZIO GNMMRZ57E30F395E;

- **intimati** -

avverso la sentenza n. 304/2005 della GIUDICE DI
 PACE di PATTI, emessa il 15/07/2005; depositata il

ESENTE REGISTRAZIONE - ESENTE P.O.L.I. - ESENTE D.P.T.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone due motivi di ricorso per cassazione contro la sentenza n. 304/2005 del Giudice di pace di Patti, notificata il 19.9.2005, che ha condannato la ricorrente a pagare a Maurizio Gianni la somma di € 705,40 oltre interessi, in risarcimento dei danni da essa arrecati all'attore tramite un avviso di accertamento, con richiesta di pagamento di € 779,85, in relazione ai redditi dichiarati nel 1996. A seguito di ricorso dell'interessato, la pretesa tributaria è stata ritenuta illegittima ed è stata annullata, ed il Gianni ha chiesto il rimborso delle spese sostenute per difendersi e per il danno esistenziale.

L'intimato non ha depositato difese.

Motivi della decisione

1.- Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia violazione degli art. 156, 3° comma, 166 e seg. cod. proc. civ.; 10 d. lgs. N. 546 del 1992, sul rilievo che il GdP ha emesso la condanna a carico dell'ufficio locale dell'agenzia delle entrate, cioè dell'ufficio di Patti, mentre unico legittimato a resistere è l'Agenzia centrale, con sede in Roma, essendo gli uffici locali autorizzati a partecipare solo ai processi davanti alle Commissioni tributarie (art. 10 legge n. 546/1992 cit.).

Il fatto che l'Agenzia si sia costituita in giudizio, tramite l'Avvocatura distrettuale, non ha l'effetto di un intervento volontario, né produce efficacia sanante.

In ogni caso, la sentenza sarebbe nulla perché emessa nei confronti di un soggetto privo di legittimazione processuale.

1.1.- Il motivo non è fondato.

La ricorrente fa riferimento all'orientamento giurisprudenziale, anteriore all'istituzione delle Agenzie delle entrate, che attribuiva agli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria la legittimazione ad intervenire nei soli giudizi promossi davanti alle commissioni tributarie, ai sensi degli art. 10 e 11 D.Lgs. n. 546 del 1992. Si riteneva che, in mancanza di speciale disciplina, riprendesse vigore la regola generale, che attribuiva l'esclusiva legittimazione al Ministero delle Finanze (R.D. n. 1611 del 1933, art. 11).

Tale interpretazione è stata modificata alla luce del nuovo sistema introdotto dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, divenuto operativo a decorrere dal 1° gennaio 2001 (D.M. 28 dicembre 2000), per effetto del quale le funzioni statali concernenti i tributi erariali sono state attribuite all'Agenzia delle entrate, quale soggetto dotato di personalità giuridica di diritto pubblico, rappresentato dal direttore (art. 61 e 66 D.Lgs. n. 300/1999 cit.).

Agli uffici periferici dell'Agenzia è stata attribuita la stessa capacità di stare in giudizio che, in base al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10 e 11, spettava agli uffici finanziari che avevano emesso l'atto, in via concorrente ed alternativa rispetto al direttore, secondo un modello simile alla preposizione institoria disciplinata dagli artt. 2203 e 2204 c.c.

Tali uffici si configurano quali organi dell'Agenzia che, al pari del direttore, ne hanno la rappresentanza ai sensi dell'art. 163 cod. proc. civ., comma 2 n. 2, e degli art. 144 e 145 cod. proc. civ. (Cass. civ. Sez. III, 9 aprile 2009 n. 8703, che richiama i principi enunciati da Cass. civ. S.U. 14 febbraio 2006, n. 3116, in motivazione). La ricostruzione del rapporto tra l'Agenzia e l'ufficio periferico in termini di procura institoria, con conseguente imputabilità all'ente pubblico preponente dell'attività posta in essere dall'ufficio locale preposto, impone di riconoscere a quest'ultimo la legittimazione processuale attiva e passiva, concorrente con quella dell'ente, anche nel processo innanzi al giudice ordinario, in relazione ai rapporti sorti dagli atti compiuti dall'ufficio periferico.

Correttamente quindi l'ufficio di Patti dell'Agenzia è stato evocato davanti al giudice di pace per il risarcimento di danni provocati dall'atto impositivo illegittimo, da esso stesso posto in essere.

2.- Con il secondo motivo, deducendo violazione dell'art. 2043 cod. civ., la ricorrente censura la decisione impugnata, nella parte in cui ha ritenuto violato il divieto del *neminem laedere*, per avere l'ufficio finanziario colpevolmente ritardato l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo illegittimo. Ciò comporterebbe violazione di principio informatore del diritto, per difetto dell'ingiustizia del danno, in quanto l'annullamento in autotutela della P.A. non costituisce obbligo dell'amministrazione; né è configurabile colpa dell'amministrazione, non essendo previsto dalla legge alcun termine per procedervi.

2.2. Il motivo non è fondato.

Va premesso che esso può essere esaminato solo entro i limiti in cui denuncia la violazione di principi informatori dell'ordinamento giuridico, trattandosi del ricorso contro una sentenza emessa dal GdP secondo equità.

Non viene in considerazione, quindi, il problema di stabilire se nella fattispecie sussistesse o meno una colpa sufficientemente grave, in relazione al tempo trascorso prima dell'annullamento dell'atto, o ad altro comportamento dell'ufficio finanziario: circostanze tutte che costituiscono oggetto di valutazioni in fatto, rimesse alla discrezionalità del giudice di merito.

Si tratta invece di stabilire se, in linea di principio, la P.A. possa essere tenuta responsabile ai sensi dell'art.

2043 cod. civ. per il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo, nell'esercizio del potere di autotutela, ove tale comportamento abbia arrecato danno al privato, o se ciò costituisca violazione di principi fondamentali dell'ordinamento.

Questa Corte ha già avuto occasione di pronunciarsi sul punto, con riferimento ad un caso simile a quello di specie, ed ha affermato che può essere riconosciuto il risarcimento del danno sopportato da un soggetto per ottenere l'annullamento di un provvedimento amministrativo in sede di autotutela (danno consistente nelle spese legali sostenute per proporre ricorso contro l'atto illegittimo), non essendo esclusa la qualificazione di tali spese come danno risarcibile, per il solo fatto che esse si riferiscono ad un procedimento amministrativo (Cass. civ. Sez. I, 23 luglio 2004 n. 13801).

Nel caso in esame l'ingiustizia del danno è messa in questione sotto un diverso profilo, cioè nel senso che si dovrebbe ritenere sottratto al giudice ordinario il potere di valutare tempi e modalità di esercizio del potere di autotutela.

La soluzione, tuttavia, non può essere diversa, in quanto il danno di cui si chiede il risarcimento in realtà deriva dal compimento dell'atto illegittimo, essendo l'intervento in

autotutela solo il mezzo che avrebbe potuto eliminarne tempestivamente gli effetti.

Ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, al punto di costringere il privato ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso e per ottenere per questa via l'annullamento dell'atto, la responsabilità della P.A. permane ed è innegabile.

Non si tratta, quindi, dell'indebita interferenza della giurisdizione sulle modalità di esercizio del potere amministrativo, ma dell'accertamento che il danno conseguente all'atto illegittimo ha esplicitato tutti i suoi effetti, per non essere la PA tempestivamente intervenuta ad evitarli, con i mezzi che la legge le attribuisce.

3.- Il ricorso deve essere rigettato.

4.- Non essendosi costituito l'intimato non vi è luogo a pronuncia sulle spese.

P.Q.M.

La Corte di cassazione rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 17 novembre 2009

Il Consigliere est.

Il Presidente

IL CANCELLIERE C1
Innocenzo Battista

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
Oggi 19 GEN. 2010

IL CANCELLIERE C1
Innocenzo Battista

Pluris


Cassazione
Civile

Cass. civ. Sez. III, Sent., 03-03-2011, n. 5120

Diritto

AMMINISTRAZIONE PUBBLICA

Amministrazione finanziaria

ATTI AMMINISTRATIVIAnnullamento d'ufficio o revoca dell'atto amministrativo
Legittimità o illegittimità dell'atto**DANNI IN MATERIA CIVILE E PENALE**Danno
in genere**IMPOSTE E TASSE IN GENERE**Accertamento
in genere
Contenzioso tributario
in genere**RESPONSABILITA' CIVILE**Amministrazione Pubblica (responsabilità)
in genere
(casistica)
Danni

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. TRIFONE Francesco - Presidente

Dott. FILADORO Camillo - Consigliere

Dott. FINOCCHIARO Mario - Consigliere

Dott. MASSERA Maurizio - Consigliere

Dott. SPAGNA MUSSO Bruno - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 30379/2006 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del direttore legale rappresentante in carica, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, da cui è difesa per legge;

- ricorrente -

contro

G.F. (OMISSIS);

- intimato -

avverso la sentenza n. 195/2006 del GIUDICE DI PACE di PATTI, emessa il 29/6/2006, depositata il 29/06/2006, R.G.N. 370/C/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 04/02/2011 dal Consigliere Dott. BRUNO SPAGNA MUSSO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GOLIA Aurelio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Con citazione notificata in data 27.9.2005, G.F. conveniva in giudizio l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Patti, in persona del direttore pro tempore, e lo invitava a comparire innanzi al Giudice di Pace di Patti per l'udienza del. 25.11.2005.

Premetteva l'attore: che il Ministero delle Finanze, Agenzia delle Entrate Ufficio di Patti, gli aveva notificato, allo stesso, n.4 avvisi di accertamento, con richiesta di imposte, soprattasse ed interessi, relativi agli anni 1994, 1995, 1996 e 1997, per un importo complessivo di Euro 5.971.50; che tale somma, successivamente, era stata iscritta a ruolo e, in data 19.07.2002, gli era stata notificata la cartella esattoriale n. (OMISSIS), emessa della Montepaschi Serit s.p.a., concessionario per la provincia di Messina; che esso attore aveva proposto ricorso e l'Ufficio, dopo aver riconosciuto un errore contabile, aveva comunicato l'emissione di un provvedimento di rimborso delle somme iscritte a ruolo.

Chiedeva i conseguenti danni e l'adito Giudice di Pace, con la decisione in esame depositata in data 29.6.2006, condannava l'Agenzia delle Entrate al risarcimento dei danni in favore dell'istante, liquidati in Euro 894,90, oltre interessi legali dalla domanda al soddisfo; affermava in particolare detto Giudice che "anche sulla Pubblica Amministrazione grava l'obbligo di rispettare il principio fondamentale del *neminem laedere* previsto dall'art. 2043 c.c.. Il comportamento tenuto dalla convenuta non può che ravvisare violazione del suddetto principio...è ovvio che, nel caso di specie, il comportamento tenuto dalla Pubblica Amministrazione, violando le più comuni regole di prudenza e di diligenza, ha causato un danno economico al G., che non può che essere risarcito e che comprende, tra l'altro, le spese sostenute dallo stesso per il commercialista e per le varie trasferte verso l'ufficio della Pubblica Amministrazione, nonché le spese accessorie e consequenziali sostenute per conferire con la Pubblica Amministrazione".

Ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate con un unico motivo;

non ha svolto attività difensiva l'intimato G..

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso si deduce violazione dell'art. 2043 c.c.; si afferma in particolare che il Giudice di Pace nel ritenere applicabile alla P.A. il principio del *neminem laedere* e che "manca nella specie il carattere dell'ingiustizia del danno, in relazione al fatto che l'annullamento in autotutela non si configura quale obbligo bensì come mera facoltà dell'amministrazione, con le conseguenze che il privato non è titolare di alcuna posizione soggettiva in ordine al ritiro dell'atto in positivo".

Il ricorso è infondato e non merita accoglimento.

Deve, innanzitutto, rilevarsi (come del resto pacifico nella giurisprudenza di questa Corte - tra le altre, Cass. nn. 1191/2003;7531/2009;S.U. 261082007) che l'attività della pubblica amministrazione, anche nel campo della pura discrezionalità, deve svolgersi nei limiti posti dalla legge e dal principio primario del *neminem laedere*, codificato nell'art. 2043 c.c., per cui è consentito al giudice ordinario accertare se vi sia stato da parte della stessa pubblica amministrazione, un comportamento doloso o colposo che, in violazione di tale norma e tale principio, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. Infatti, stant'è i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, di cui all'art. 97 Cost., la pubblica amministrazione è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale.

Sul punto, il giudice di merito ha, sulla base del discrezionale potere valutativo ad esso spettante, ritenuta sussistente la violazione dell'art. 2043 c.c., affermando, con sufficiente e

logica motivazione, che "buon diritto ha il sig. G.F. di vedersi risarcito il danno causato dalla Pubblica Amministrazione.

Infatti, anche sulla Pubblica Amministrazione grava l'obbligo di rispettare il principio fondamentale del *neminem laedere*, previsto dall'art. 2043 c.c.. Il comportamento tenuto dalla convenuta non può che ravvisare violazione del suddetto principio; infatti, nonostante le diffide, mai l'Agenzia delle Entrate di Patti ha provveduto a verificare quanto dall'attore lamentato, e cioè che esso non era tenuto al pagamento delle somme richieste con gli avvisi di accertamento notificati. Solo a seguito di ulteriori sollecitazioni da parte del commercialista dell'attore, l'Agenzia delle Entrate di Patti ha ammesso l'errore commesso, provvedendo all'annullamento delle somme richieste. E' ovvio che, nel caso in specie, il comportamento tenuto dalla Pubblica Amministrazione, violando le più comuni regole di prudenza e di diligenza, ha causato un danno economico al sig. G., che non può che essere risarcito e che comprende, tra l'altro, le spese sostenute dallo stesso per il commercialista e per le varie trasferte verso l'ufficio della Pubblica Amministrazione, nonché le spese accessorie e consequenziali sostenute per conferire con la Pubblica Amministrazione".

Il mancato svolgimento di attività difensiva da parte dell'intimato comporta il non doversi provvedere in ordine alle spese della presente fase.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 4 febbraio 2011.

Depositato in Cancelleria il 3 marzo 2011

Pluris


Cassazione
Civile

Cass. civ. Sez. III, Sent., 20-04-2012, n. 6283

Diritto

ATTI AMMINISTRATIVI

Legittimità o illegittimità dell'atto

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Accertamento

in genere

Contenzioso tributario

in genere

Procedimento avanti le Commissioni tributarie

in genere

RESPONSABILITA' CIVILE

Amministrazione Pubblica (responsabilità)

in genere

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MASSERA Maurizio - est. Presidente

Dott. ARMANO Uliana - Consigliere

Dott. SCARANO Luigi Alessandro - rel. Consigliere

Dott. D'AMICO Paolo - Consigliere

Dott. BARRECA Giuseppina Luciana - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 21244/2010 proposto da:

C.E. (OMISSIS), elettivamente domiciliata in ROMA, VIA CICERONE 44, presso lo studio dell'avvocato CARLUCCIO FRANCESCO, rappresentata e difesa dall'avvocato TRIFILO' FABRIZIO giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS) in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, da cui è difesa per legge;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 396/2009 del TRIBUNALE di PATTI, depositata il 12/11/2009, R.G.N. 1129/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 02/04/2012 dal Consigliere Dott. LUIGI ALESSANDRO SCARANO;

auditato il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DESTRO Carlo, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

.1 - Con sentenza in data 25 marzo 8 settembre 2006 il Giudice di Pace di Patti accoglie la domanda proposta da C.E. e condannò l'Agenzia delle Entrate al risarcimento del danno conseguente alla ritardata ammissione della erroneità della richiesta di pagamento di imposte e del conseguente provvedimento di sgravio.

.2 - Con sentenza in data 17 febbraio - 12 novembre 2009 il Tribunale di Patti accoglie il gravame della Agenzia delle Entrate e rigettò la domanda della C..

Il Tribunale osservò per quanto interessa: il contribuente aveva domandato i danni causati dall'operato della pubblica amministrazione, che prima aveva richiesto un tributo non dovuto e poi aveva provveduto con ritardo allo sgravio; la responsabilità della pubblica amministrazione per aver richiesto un tributo non dovuto non è in re ipsa, ma occorre accertare che essa non sia attenuata ai criteri di imparzialità, correttezza e buona fede; dagli atti non emergeva che la P.A. fosse a piena conoscenza della situazione patrimoniale del contribuente e che, comunque, l'errore commesso fosse imputabile a dolo o colpa; solo successivamente il contribuente aveva offerto documentazione valutata positivamente ai fini dello sgravio; non sussisteva colpa per il ritardo nell'emissione di tale provvedimento poichè i termini per impugnare l'avviso di accertamento erano scaduti e lo sgravio era meramente facoltativo; peraltro il denunciato ritardo non era neppure configurabile non essendo previsto alcun termine al riguardo.

.3 - Avverso la suddetta sentenza la parte soccombente ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

.1.1 - Il primo motivo rappresenta violazione e falsa applicazione dell'art. 2043 c.c.. Si assume, sotto un primo profilo, che il Tribunale non avrebbe dovuto stabilire se sussistesse o meno una colpa sufficientemente grave in relazione al tempo trascorso prima dell'annullamento dell'atto, ma se la P.A. possa essere ritenuta responsabile per il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo, nell'esercizio del potere di autotutela, ove tale comportamento abbia arrecato danno al privato.

.1.2 - La censura è infondata poichè sostanzialmente postula che venga riconosciuta una responsabilità in re ipsa in difformità dell'orientamento costante di questa Corte (art. 360 bis c.p.c., n. 1).

Infatti è ormai certo (confronta, ex plurimis, la recente Cass. n. 19458 del 2011) che l'Amministrazione finanziaria non può essere chiamata a rispondere del danno eventualmente causato al contribuente sulla base del solo dato oggettivo della illegittimità dell'azione amministrativa, essendo necessario che la stessa, nell'adottare l'atto illegittimo, abbia anche violato le regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, che costituiscono il limite esterno della sua azione.

Pertanto non è sufficiente l'obiettiva illegittimità del comportamento della P.A. (nel caso di specie della pretesa tributaria), ma occorre che tale illegittimità sia connotata da un *quid pluris*, che viene identificato nella violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione. Del resto, tutte le volte che l'azione giudiziaria viene basata sull'art. 2043 c.c., occorre necessariamente verificare non solo che la condotta abbia cagionato l'evento e che si sia verificato un danno - conseguenza, ma anche che essa sia qualificata dall'elemento soggettivo del dolo o della colpa.

Questa stessa sezione ha avuto modo di affermare (Cass. n. 22508 del 2011) che, in tema di responsabilità civile della P.A., l'ingiustizia del danno non può considerarsi in "re ipsa" nella sola illegittimità dell'esercizio della funzione amministrativa o pubblica in generale, dovendo, invece, il giudice procedere, in ordine successivo, anche ad accertare se: a) sussista un evento dannoso; b) l'accertato danno sia qualificabile come ingiusto, in relazione alla sua incidenza su di un interesse rilevante per l'ordinamento (a prescindere dalla qualificazione formale di esso come diritto soggettivo); c) l'evento dannoso sia riferibile, sotto il profilo causale, facendo

applicazione dei criteri generali, ad una condotta della P.A.; d) l'evento dannoso sia imputabile a responsabilità della P.A., sulla base non solo del dato obiettivo dell'illegittimità del provvedimento, ma anche del requisito soggettivo del dolo o della colpa.

La questione che ha originato il ricorso è già stata ripetutamente indagata da questa Corte, il cui orientamento è ormai consolidato nel ritenere (confronta, per tutte, Cass. Sez. 3[^], n.5120 del 2011) che l'attività della P.A., anche nel campo della pura discrezionalità, deve svolgersi nei limiti posti dalla legge e dal principio primario del "neminem laedere", di cui all'art. 2043 c.c.;

è, pertanto, consentito al giudice ordinario accertare se vi sia stato, da parte della stessa P.A., un comportamento doloso o colposo, che, in violazione della norma e del principio indicati abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. Infatti, stanti i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione di cui all'art. 97 Cost., la P.A. è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., ponendosi tali principi come limiti esterni alla sua attività discrezionale.

Orbene, la sentenza impugnata è conforme a tale orientamento, atteso che il Tribunale ha testualmente affermato che "nel semplice fatto di avere richiesto un tributo non dovuto dal contribuente la responsabilità non è in re ipsa, deve accertarsi se l'Agenzia delle entrate non si è attenuta ai criteri di imparzialità, correttezza e buona amministrazione".

.2.1 - Merita, tuttavia, di essere corretta l'affermazione del Tribunale circa il carattere facoltativo dello sgravio in sede di autotutela, poichè essa contrasta con il sopra enunciato (peraltro riconosciuto anche dalla sentenza impugnata) dovere della P.A. di conformarsi alle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione.

E' evidente che le predette regole impongono alla P.A., una volta informata dell'errore in cui è incorsa, di compiere le necessarie verifiche e poi, accertato l'errore, di annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo o, comunque, errato. Non vi è, dunque, spazio alla mera discrezionalità poichè essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre debbono informare l'attività dei funzionari pubblici.

Questo principio vale anche allorchè il contribuente - compiendo una scelta di strategia difensiva il cui esito eventualmente negativo non può che imputare a se stesso - abbia lasciato scadere il termine utile per impugnare il provvedimento avanti alla Commissione Tributaria, giudice competente ad accertarne l'illegittimità e, quindi, sia stato costretto ad affidarsi all'autotutela della P.A..

L'errore in cui è incorso il Tribunale non comporta l'annullamento della sentenza, ma soltanto la correzione della sua motivazione, in quanto in concreto l'Agenzia delle Entrate ha emesso il provvedimento di sgravio.

.2.2 - La sentenza impugnata non può essere condivisa neppure allorchè dichiara non configurabile il ritardo nell'emissione del provvedimento in autotutela a seguito della mancanza di un termine normativamente stabilito. L'obbligo per la P.A. di agire nel rispetto delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione impone il riconoscimento in tempi ragionevoli del diritto del contribuente, anche quando, come rilevato dal Tribunale, non sia previsto uno specifico termine per l'adempimento. Spetta, dunque, al giudice di merito stabilire, volta per volta e considerando la situazione concreta (ad esempio: il numero di "pratiche" cui l'ufficio deve far fronte, la loro trattazione in ordine cronologico, il grado di complessità dell'accertamento, ecc.) se il tempo impiegato dalla P.A. sia o meno rispettoso delle regole indicate.

.2.3 - L'incidenza nella specie di tale errore va riscontrata con riferimento alla presenza, a causa del ritardo, di un danno ingiusto imputabile alla P.A., che, comportandone il risarcimento, sarebbe idoneo a configurare l'indispensabile interesse processuale di parte ricorrente. Ciò in quanto il Tribunale, valutando il fatto, non ha ravvisato elementi di colpa nella mera emissione del provvedimento impositivo poi annullato in autotutela a seguito del ricorso presentato dal commercialista incaricato dal contribuente, che aveva, dunque, sopportato il conseguente esborso. In primo grado il contribuente aveva chiesto e ottenuto dal Giudice di Pace la condanna dell'amministrazione a rimborsare la somma corrisposta al commercialista cui si era dovuto rivolgere e a risarcire il danno esistenziale..2.4 - La configurabilità del danno esistenziale si pone in evidente contrasto con l'orientamento, ormai consolidato dopo e per effetto della nota sentenza delle Sezioni Unite n. 27972 del 2008, la quale ha sancito il principio della inammissibilità nel nostro ordinamento dell'autonoma categoria di "danno esistenziale", inteso quale pregiudizio alle attività non remunerative della persona, atteso che - ove in essa si ricomprendano i pregiudizi scaturenti dalla lesione di interessi della persona di rango costituzionale, ovvero derivanti da fatti - reato - essi sono già risarcibili ai sensi dell'art. 2059 c.c., interpretato in modo conforme a Costituzione.

In definitiva, il danno c.d. esistenziale non costituisce voce autonomamente risarcibile, ma è solo un aspetto dei danni non patrimoniali di cui il giudice deve tenere conto nell'adeguare la liquidazione alle peculiarità del caso concreto in caso di lesione di un diritto fondamentale della persona.

Nelle ipotesi come quella di specie è appunto da escludere che sia stato leso un diritto fondamentale della persona.

.2.5 - Resta da esaminare se le spese per l'onorario del commercialista integrino il danno ingiusto, che è risarcibile.

Come riferito dalla sentenza impugnata, in sede di merito l'Agenzia delle Entrate aveva sostenuto che le spese per il professionista sono inerenti al diritto di difesa attribuito dalla legge al contribuente nell'ambito del fisiologico svolgimento del procedimento di accertamento della pretesa tributaria.

Questa impostazione non è totalmente condivisa dalla giurisprudenza della Corte, la quale ha ripetutamente affermato (confronta, per tutte, Cass. Sez. 3[^], n. 10191 del 2007) che la risarcibilità delle spese per la difesa non può essere aprioristicamente esclusa.

Tuttavia occorre pur sempre un comportamento della P.A. censurabile sotto gli indicati profili.

La questione non si pone tutte le volte in cui il contribuente abbia proposto ricorso avanti alla Commissione Tributaria, poichè sarà quel giudice a stabilire se e in quale misura le spese sostenute debbano essere rimborsate.

Essa si presenta quando il contribuente, anzichè ricorrere insede giurisdizionale, si sia affidato all'autotutela da parte della P.A..

La soluzione discende dai principi sopra ribaditi. La condanna della P.A.. non può essere pronunciata sulla base della allegazione della mera illegittimità dell'atto, ma presuppone che sia accertata la violazione delle ripetutamente richiamate regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione.

La relativa valutazione non può che essere demandata al giudice di merito, il quale decide applicando i principi in tema di onere probatorio posti dall'art. 2697 c.c..

Quindi, se invoca l'art. 2043 c.c. per lamentare il ritardo con cui la P.A. ha esercitato l'autotutela, il contribuente, una volta che sia stata negata l'ingiustizia del provvedimento poi annullato, deve dimostrare il danno che tale ritardo gli ha cagionato e che invece non si sarebbe verificato ove il provvedimento della P.A. fosse stato tempestivo.

Ma il ricorso in esame non prospetta argomentazioni idonee al riguardo e, anzi, in esso si afferma esplicitamente che "il Tribunale di Patti non doveva stabilire se nella fattispecie sussistesse o meno una colpa sufficientemente grave, in relazione al tempo trascorso prima dell'annullamento dell'atto" per cui non occorrono ulteriori apprezzamenti di fatto da demandare al giudice di merito.

.3.1 - Il primo motivo di ricorso sottopone all'esame della Corte una seconda questione: il Tribunale ha errato ad escludere la responsabilità della P.A. Si sostiene che l'Agenzia delle Entrate fosse in grado di accertare che non vi era stato un omesso versamento di imposte, non essendovi difficoltà interpretative del quadro normativo nè particolari complessità fattuali, per cui non avrebbe dovuto neppure emettere l'avviso di accertamento.

3.2 - Questa seconda censura è manifestamente infondata poichè rende indispensabili esame degli atti e apprezzamenti di fatto, cioè attività di esclusiva pertinenza del giudice di merito e non sindacabili in sede di legittimità, tanto meno sotto il profilo della violazione di una norma di diritto (il solo prospettato nel motivo in esame).

E' agevole rilevare che, ai fini dell'affermazione della responsabilità che da luogo al diritto al risarcimento del danno, il rispetto o meno del dovere di diligenza da parte della P.A. non può essere affermato in base a considerazioni di carattere astratto ma implica la valutazione delle implicazioni specifiche e delle peculiarità dei singoli casi concreti. Il Tribunale ha spiegato che solo successivamente è stata allegata una documentazione che ha consentito alla P.A. di accertare una situazione diversa da quella originariamente ipotizzata e, quindi, idonea a riconoscere lo sgravio. Ciò viene contestato nel ricorso ma la censura non è inquadrabile nella denunciata violazione dell'art. 2043 c.c., attiene al merito e non può formare oggetto del sindacato di legittimità.

.4.1 - Il secondo motivo lamenta insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Le argomentazioni addotte stigmatizzano, appunto, le affermazioni del Tribunale circa la pregressa non conoscenza (e non conoscibilità) da parte

• • dell'Agenzia delle Entrate della situazione patrimoniale del contribuente.

.4.2 - Il vizio di contraddittorietà della motivazione ricorre solo in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la "ratio decidendi" che sorregge il "decisum" adottato, per cui non sussiste motivazione contraddittoria allorchè dalla lettura della sentenza non sussistano incertezze di sorta su quella che è stata la volontà del giudice. (Cass. n. 8106 del 2006).

Il difetto di insufficienza della motivazione è configurabile soltanto quando dall'esame del ragionamento svolto dal giudice del merito e quale risulta dalla sentenza stessa impugnata emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione ovvero quando è evincibile l'obiettiva deficienza, nel complesso della sentenza medesima, del procedimento logico che ha indotto il predetto giudice, sulla scorta degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già, invece, quando vi sia difformità rispetto alle attese e alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato attribuiti dal giudice di merito agli elementi delibati, poichè, in quest'ultimo caso, il motivo di ricorso si risolverebbe in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e dei convincimenti dello stesso giudice di merito che tenderebbe all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, sicuramente estranea alla natura e alle finalità del giudizio di cassazione; in ogni caso, per poter considerare la motivazione adottata dal giudice di merito adeguata e sufficiente, non è necessario che nella stessa vengano prese in esame (al fine di confutarle o condividerle) tutte le argomentazioni svolte dalle parti, ma è sufficiente che il giudice indichi le ragioni del proprio convincimento, dovendosi in tal caso ritenere implicitamente disattese tutte le argomentazioni logicamente incompatibili con esse (Cass. n. 2272 del 2007).

Le argomentazioni, peraltro assolutamente generiche e già per questo inammissibili, poste a corredo della censura non dimostrano nè l'uno, nè l'altro profilo del vizio di motivazione, ma sostanzialmente ne criticano il contenuto decisionale, postulandone uno diverso e più favorevole.

5 - Pertanto il ricorso va rigettato. La complessità e particolarità della controversia suggerisce di compensare le spese del giudizio di cassazione.

Rigetta il ricorso. Compensa le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, il 2 aprile 2011.

Depositato in Cancelleria il 20 aprile 2012

Fatto Diritto P.Q.M. Massima

Cassazione civile, sez. trib. 22/09/2011 n. 19315

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ADAMO Mario	- Presidente	-
Dott. FERRARA Ettore	- Consigliere	-
Dott. VIRGILIO Biagio	- Consigliere	-
Dott. SAMBITO Maria Giovanna Concetta	- rel. Consigliere	-
Dott. OLIVIERI Stefano	- Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 7013-2006 proposto da:

GEST LINE S.P.A. COMMISSARIO GOVERNATIVO SERVIZIO RISCOSSIONE TRIBUTI PER LE PROVINCE DI NAPOLI E CASERTA in persona del Direttore pro tempore della sede di Caserta, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR, presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato IMONDI AUGUSTO con studio in CASERTA VIA TURATI 55, (avviso postale), giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

MACELLERIA VENEZIA DI PAGLIUCA FRANCESCO & C. SAS;

- intimato -

sul ricorso 8305-2006 proposto da:

MACELLERIA VENEZIA DI PAGLIUCA FRANCESCO & C. SAS in persona del

legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR, presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dagli avvocati D'ALEO DOMENICA, PAPA PASQUALE con studio in MONDRAGONE VIA BENEVENTO 47, (avviso postale), giusta delega a margine;

- controricorrente e ricorrente incidentale -
contro

GEST LINE SPA in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR, presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato IMONDI AUGUSTO, giusta delega a margine;

- controricorrente a ricorso incidentale -

avverso la sentenza n. 2039/2004 del GIUDICE DI PACE di CARINOLA, depositata il 14/12/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 10/05/2011 dal Consigliere Dott. MARIA GIOVANNA CONCETTA SAMBITO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GAMBARDELLA Vincenzo, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, rigetto ricorso incidentale.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza depositata il 14.12.2004 il Giudice di Pace di Carinola, in accoglimento del ricorso proposto dalla S.a.s Macelleria Venezia di Pagliuca Francesco e C, nei confronti della Gest Line S.p.A., dichiarava che la ricorrente non era debitrice delle somme portate dalla cartella esattoriale, annullata in sede

giurisdizionale, ed affermava la responsabilità della convenuta; per non aver revocato il provvedimento di fermo dell'autovettura, condannandola al risarcimento del danno liquidato, in via equitativa, nell'importo indicato in ricorso di Euro 900,00, oltre che al pagamento delle spese processuali.

Per la cassazione della sentenza, ricorrono, in via principale, la Società Gest Line ed, in via incidentale, l'intimata. La concessionaria ha depositato controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso principale e quello incidentale, proposti avverso la stessa sentenza, vanno riuniti, ex art. 335 c.p.c.. L'eccezione d'inammissibilità del ricorso incidentale, che va ora esaminata, sollevata dalla Gest Line, per non esser l'Avv. Domenica D'Aleo iscritta nell'Albo speciale dei patrocinanti innanzi a questa Corte, è infondata, constando che l'atto è sottoscritto, pure, dall'Avv. Pasquale Papa, iscritto nel predetto Albo, che viene indicato, nella procura, come codifensore e che ha, pure, proceduto a certificare l'autenticità della sottoscrizione della parte, apposta nella procura speciale, rilasciata a margine dell'atto stesso.

Col primo motivo (indicato come punto 2), del ricorso principale, la ricorrente denuncia "insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 113 c.p.c., comma 2 (art. 360 c.p.c., n. 5)" per avere la sentenza impugnata totalmente omesso di fare riferimento a norme di legge o a principi giuridici, determinando il danno in adesione acritica alla tesi dell'istante.

Col secondo motivo (indicato come punto 3.1), la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione di norme di diritto in relazione all'art. 132 c.p.c., art. 2043 c.c., D.M. n. 127 del 2004, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, affermando che l'impugnata sentenza ha errato nel ritenerla consapevole degli atti giudiziari con cui era stato annullato il credito d'imposta, quando nessun provvedimento di sospensione o di sgravio le era stato comunicato, sicchè il provvedimento di fermo sull'autovettura della contribuente costituiva un atto dovuto.

Con il terzo motivo (indicato come punto 3.2), la Gest Line deduce, sotto altro profilo, la violazione delle predette norme all'art. 132 c.p.c., art. 2043 c.c., D.M. n. 127 del 2004, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, affermando che, a norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, il fermo si esegue mediante iscrizione nei registri mobiliari, di cui viene data comunicazione al soggetto contro il quale si procede. Nella specie, il fermo non era stato mai eseguito, con conseguente insussistenza del presupposto della sua riconosciuta responsabilità aquiliana, per carenza dell'elemento soggettivo della colpa, e per l'assenza di pregiudizi di sorta per la Società intimata.

Col quarto motivo (indicato come punto 3.3), la ricorrente afferma che, nella determinazione delle spese giudiziali, il Giudice di pace ha disatteso le norme di riferimento, superando i massimi di tariffa e liquidando spese non dovute.

Con il ricorso incidentale, la S.a.s Macelleria Venezia si duole che l'impugnata sentenza non abbia preso in esame e riconosciuto, ex art. 1226 c.c., il danno esistenziale, per il mancato utilizzo del veicolo, che chiede di valutare, con condanna al risarcimento del danno, ex art. 96 c.p.c..

Appare, anzitutto, opportuno rilevare che, come, più volte, affermato da questa Corte (cfr. Cass. n. 9393 del 2003, n. 21112 del 2005; n. 6382 del 2007; n. 10213 del 2008), le sentenze del giudice di pace emesse ex art. 113 cpv. c.p.c., quale quella in esame, sono ricorribili in cassazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 1, 2 e 4, per violazione delle norme processuali, e dunque, anche in caso di inesistenza della motivazione, nonchè, ai sensi del n. 5 della norma in esame, limitatamente alle ipotesi in cui la motivazione, pur formalmente esistente, debba

considerarsi meramente apparente, per la concreta impossibilità di comprenderne la "ratio decidendi" (ad esempio a causa di radicale ed insanabile contraddittorietà di argomentazioni), mentre la censura di violazione della legge sostanziale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 è consentita soltanto in caso di inosservanza o falsa applicazione della Costituzione, delle norme di diritto comunitario sovranazionali, nonché, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 206 del 2004, dei principi informatori della materia, i quali si pongono come un limite del potere discrezionale del giudice nella determinazione della regola equitativa del caso concreto. Ne consegue che il ricorso che denunci siffatto vizio deve indicare specificamente quale sia il principio violato e come la regola equitativa individuata dal giudice di pace si ponga in contrasto con esso (Cass. n. 284/2007; n. 26422/2008; n. 8644/2010).

A tale stregua, il primo motivo del ricorso principale è inammissibile. La censura formulata non denuncia, affatto, l'impossibilità di comprendere le ragioni della decisione, o l'esistenza di argomenti contrastanti, ma, afferma l'insufficienza della motivazione in relazione alla determinazione del "quantum" e la mancanza di riferimenti in diritto, denuncia, dunque, un tipico vizio motivazionale, che esula dal controllo relativo alle sentenze rese secondo equità, e la carenza di motivazione in diritto, critica quest'ultima che, non solo, non è pertinente, perchè la sentenza impugnata è stata emessa ex art. 113 cpv., ma che è, sempre, irrilevante, tenuto conto del disposto di cui all'art. 384 c.p.c., comma 2, secondo il quale questa Corte deve limitarsi a correggere la motivazione erronea, quando il dispositivo sia conforme a diritto.

Anche la violazione di legge, dedotta col secondo motivo, è inammissibile, perchè non individua il principio informatore che sarebbe stato, in tesi, violato, ma si limita, piuttosto, a denunciare l'errore del giudice di pace nella ricostruzione degli elementi di fatto - affermata conoscenza della concessionaria dell'esito, assolutorio per la contribuente, del giudizio tributario - la cui deduzione è, peraltro, preclusa in sede di legittimità, sotto il profilo della violazione di legge.

Il terzo motivo è, invece, fondato. L'impugnata sentenza, dopo aver dato conto che il provvedimento di fermo non è mai stato eseguito, essendo solo stata data comunicazione del preavviso, ha, ciononostante, ritenuto l'odierna ricorrente responsabile per non aver revocato detto provvedimento (la permanenza dei cui effetti "è stata fatta ritenere valida sino al deposito della comparsa di risposta"), e la ha condannata al risarcimento del danno, così violando i principi informatori della responsabilità aquiliana, che ricollegano il risarcimento alla necessaria sussistenza di un danno inferito a causa di un comportamento antiggiuridico. Nella specie, l'assenza della condotta lesiva e la violazione dell'esposto principio sono ravvisabili nel fatto che non risulta esser mai stato emesso il provvedimento, la cui mancata revoca viene indicata come fonte dell'obbligo risarcitorio. L'impugnata sentenza va, dunque, cassata, con assorbimento del motivo del ricorso principale relativo alle spese del giudizio. Non sussistendo la necessità di ulteriori accertamenti di merito, la causa, alla stregua delle considerazioni appena esposte, può esser decisa nel merito, ex art. 384 c.p.c., col rigetto del ricorso introduttivo del giudizio. In conseguenza, va rigettato il ricorso incidentale, volto da ottenere il maggior risarcimento (già, peraltro, liquidato secondo domanda), richiesto, nonostante il richiamo all'art. 96 c.p.c., in relazione all'allegato danno esistenziale, per il mancato utilizzo del veicolo.

Le spese, secondo il criterio legale della soccombenza, vanno poste a carico della Macelleria Venezia S.a.s. ed in favore della Gest Line e si liquidano, per il giudizio innanzi al Giudice di Pace, in Euro 600,00 di cui Euro 350,00 per onorari, oltre a spese generali e ad accessori e, per il presente giudizio di legittimità, in Euro

450,00, di cui Euro 350,00 per onorari, oltre a spese generali e ad accessori.

P.Q.M.

La Corte, riunisce i ricorsi, accoglie il terzo motivo del ricorso principale, inammissibile il primo ed il terzo, assorbito il quarto rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del giudizio.

Condanna la Società Macelleria Venezia S.a.s. al pagamento, in favore della Gest Line, delle spese del giudizio, liquidate in Euro 600,00, oltre a spese generali e ad accessori per il giudizio innanzi al Giudice di Pace, ed in Euro 450,00, oltre a spese generali e ad accessori per il presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 10 maggio 2011.

Depositato in Cancelleria il 22 settembre 2011

Pluris

Cassazione
Civile

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 14-05-2015, n. 9926

Fatto - Diritto P.Q.M.

IPOTECA PROCEDIMENTO CIVILE
--

REPUBBLICA ITALIANA
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
 LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
 SEZIONE SESTA CIVILE
 SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. IACOBELLIS Marcello - Presidente -
 Dott. CARACCIOLO Giuseppe - rel. Consigliere -
 Dott. COSENTINO Antonello - Consigliere -
 Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere -
 Dott. CONTI Roberto - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 14369-2013 proposto da:

EQUITALIA SUD SPA (OMISSIS) subentrata (per atto di fusione per incorporazione) ad Equitalia ETR SpA in persona del procuratore speciale, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA CICERONE 28, presso lo studio dell'avvocato BIANCA MARIA CASADEI, rappresentata e difesa dall'avvocato NOCCO GIUSEPPE, giusta procura che viene allegata in atti;

- ricorrente -

contro

V.M.;

- intimata -

avverso la sentenza n. 89/10/2012 della Commissione Tributaria Regionale di BARI del 15.11.2012, depositata il 29/11/2012;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 26/03/2015 dal Consigliere Relatore Dott. GIUSEPPE CARACCIOLO;

udito per la ricorrente l'Avvocato Michela Nocco (per delega avv. Giuseppe Nocco) che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La Corte:

ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. civ., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione: Il relatore cons. Giuseppe Caracciolo, letti gli atti depositati, osserva:

La CTR di Bari ha respinto l'appello proposto da "Equitalia Sud spa" contro la sentenza n. 182/11/2011 della CTP di Bari che aveva accolto il ricorso (di data 14.4.2011) di V.M. avverso ipoteca iscritta senza alcuna notifica alla contribuente del provvedimento di iscrizione, adottato a garanzia di un credito emergente da cartelle di pagamento, tanto che la contribuente aveva lamentato di averne avuto notizia solo grazie alle informazioni assunte da un istituto di credito. La Commissione - dopo avere dato atto che le cartelle risultavano regolarmente notificate alla contribuente, e anche l'iscrizione ipotecaria era stata notificata, quando era già avvenuta, dopo oltre un anno dalla notifica di dette cartelle - ha ritenuto che dovesse comunque accogliersi l'assunto di parte contribuente circa la violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2 nella parte in cui la norma dispone l'onere in capo alla concessionaria di notificare un previo avviso di mora nell'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro l'anno dalla notifica della cartella di pagamento, e ciò perchè l'iscrizione ipotecaria è atto preordinato all'esecuzione forzata, e non "atto riferibile a procedura diversa dall'esecuzione forzata vera e propria" (come, per esempio, l'iscrizione di fermo amministrativo).

Equitalia Sud ha interposto ricorso per cassazione affidato a unico motivo. La parte intimata non ha svolto attività difensiva.

Il ricorso - ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. assegnato allo scrivente relatore - può essere definito ai sensi dell'art. 375 c.p.c..

Infatti, con il motivo di impugnazione (improntato alla violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2 e dell'art. 77 dello stesso D.P.R.) la parte ricorrente si duole del fatto che il giudicante abbia ritenuto che sia condizione necessaria per iscrivere ipoteca la previa notifica al debitore moroso dell'intimazione di pagamento ex art. 50, comma 2 dianzi menzionato.

L'impugnazione appare infondata e non può essere accolta.

E' infatti dirimente sulla questione oggetto di esame la recente pronuncia di Cass. Sez. U, Sentenza n. 19667 del 18/09/2014 che ha ritenuto (in conformità a precedenti pronunce delle sezioni semplici quali Cass. Sez. 6-5, Ordinanza n. 10234 del 20/06/2012), da un canto, che: "L'iscrizione ipotecaria prevista DAL D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77 non costituisce atto dell'espropriazione forzata, ma va riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, sicchè può essere effettuata anche senza la necessità di procedere alla notifica dell'intimazione di cui al D.P.R. n. 602 cit., art. 50, comma 2, la quale è prescritta per l'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento".

D'altro canto, però, la medesima pronuncia delle sezioni unite, con l'autorevolezza qualificata che l'ordinamento positivo le attribuisce (art. 374 c.p.c.) ha pronunciato il principio per cui: "In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77 (nella formulazione vigente "ratione temporis"), deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2 bis, del medesimo D.P.R., come introdotto dal D.L. 14 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità".

Detto principio si applica alla specie di causa poichè appare certo (siccome lo garantisce la data di proposizione del ricorso introduttivo di primo grado) che al momento dell'iscrizione dell'ipoteca non poteva applicarsi la disciplina poi introdotta con il D.L. 14 maggio 2011, n. 70, art. 7 (con la conseguente modifica del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77) che onera l'agente della riscossione a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui all'art. 77, comma 1.

Nella motivazione della pronuncia la Corte ha anche precisato che "stante la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione per avventura eseguita senza che sia stato rispettato dall'amministrazione l'obbligo della preventiva comunicazione al contribuente, conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità, salvo in ogni caso la responsabilità dell'amministrazione ai fini dell'eventuale risarcimento del danno". A fronte di detto principio, non resta che concludere che il giudice del merito - con la pronuncia qui impugnata - si è sostanzialmente uniformato alle prescrizioni

desumibili dal principio medesimo, annullando l'iscrizione ipotecaria perchè non preavvisata in alcun modo (sia pure in ragione dell'erroneamente ritenuta applicabilità del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50), sicchè la Corte potrà, in applicazione dell'art. 384 c.p.c., u.c. ovviare alla cassazione della pronuncia medesima con la sola correzione della motivazione in diritto e con la sola esplicita pronuncia dell'ordine di cancellazione dell'ipoteca.

Pertanto, si ritiene che il ricorso può essere deciso in camera di consiglio per manifesta infondatezza. Roma, 20 dicembre 2014.

ritenuto inoltre:

che la relazione è stata notificata agli avvocati delle parti;

che la parte ricorrente ha depositato memoria illustrativa;

che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio (e dopo avere dato atto che la parte intimata, diversamente da quanto si dice nella relazione, si è difesa con controricorso), evidenzia che questa Corte, già con decisione di data 5.3.2015 in causa di R.G. n. 7820/2014 (non ancora pubblicata), in questione del tutto analoga alla presente, ha messo in evidenza che "spetta al giudice qualificare giuridicamente la tesi del contribuente, che ha comunque dedotto la nullità della iscrizione di ipoteca a causa della mancata istaurazione del contraddittorio, e non assume rilievo la circostanza che sia stata invocata una norma in concreto non applicabile, dovendo il giudice dare adeguata veste giuridica ai fatti, utilizzando la normativa che ad essi si attaglia", considerazioni che si prestano ad essere riferite anche alla fattispecie qui in esame;

che è perciò da escludere che possa rilevare - in senso contrario a quanto evidenziato in relazione - la circostanza che la parte contribuente abbia - nel ricorso introduttivo di primo grado - fatto specifico riferimento al difetto dell'intimazione di pagamento, ove di questo difetto il contribuente si sia concretamente doluto sotto l'aspetto dell'ignoranza nella quale era rimasto dell'intento perseguito dalla concessionaria di realizzare strumenti di garanzia dell'adempimento del credito vantato;

che, insomma, condividendo la Corte i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione, il ricorso va rigettato, senza pronuncia dell'ordine di cancellazione dell'iscrizione ipotecaria, ordine la cui adozione non compete a questa Corte, in presenza di una semplice pronuncia di rigetto del ricorso;

che le spese di lite non necessitano di regolazione, atteso che la parte vittoriosa non si è costituita.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Nulla sulle spese. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del cit. art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 26 marzo 2015.

Depositato in Cancelleria il 14 maggio 2015

Fatto Diritto P.Q.M. Massima

Cassazione civile, sez. III 09/04/2009 n. 8703

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VARRONE	Michele	-	Presidente	-
Dott. PETTI	Battista G.	-	Consigliere	-
Dott. FEDERICO	Giovanni	-	Consigliere	-
Dott. AMBROSIO	Annamaria	-	rel. Consigliere	-
Dott. LANZILLO	Raffaella	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso gli uffici dell'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, da cui è difesa per legge;

- ricorrente -

contro

B.R., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA SARDEGNA 40, presso lo studio dell'avvocato GIUFFRÈ ELENA, rappresentato e difeso dall'avvocato GIUFFRÈ FELICE ALBERTO giusta delega a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1343/2005 della GIUDICE DI PACE di CATANIA, emessa il 07/04/2005 depositata il 11/04/2005 R.G. 5577/04; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/03/2009 dal Consigliere Dott. ANNAMARIA AMBROSIO;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. IANNELLI DOMENICO che ha chiesto l'accoglimento del 1 motivo del ricorso e l'assorbimento del 2 motivo.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con citazione notificata in data 4-11-2004 B.R. conveniva in giudizio innanzi al giudice di pace di Catania l'AGENZIA DELLE ENTRATE di Catania, per sentirla condannare al risarcimento dei danni morali e da stress, subiti a seguito delle lungaggini dell'iter burocratico affrontato per ottenere lo sgravio di somme non dovute.

Precisava che aveva proposto istanza per l'annullamento della cartella esattoriale in data 17-2-2004, ottenendone l'accoglimento solo a sei mesi di distanza, dopo numerose richieste e reiterati solleciti, visite allo sportello e ingiustificati rinvii e dinieghi.

Resisteva l'AGENZIA DELLE ENTRATE di Catania, la quale deduceva, tra l'altro, la propria carenza di legittimazione passiva, in quanto ufficio periferico.

Con sentenza in data 7 aprile 2005, il giudice di pace di Catania dichiarava l'AGENZIA DELLE ENTRATE di Catania responsabile del danno non patrimoniale provocato al B. e, per l'effetto, la condannava al risarcimento dei danni, liquidati in via equitativa nella somma di Euro 300,00, nonché al pagamento delle spese processuali.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore, svolgendo due motivi, cui ha resistito B.R.,

depositando controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo motivo parte ricorrente censura la decisione impugnata, nel punto in cui ha rigettato l'eccezione di carenza di legittimazione passiva sollevata dall'AGENZIA DELLE ENTRATE di Catania, ritenendo il vizio sanato ex art. 156 c.p.c. a seguito della costituzione in giudizio dell'ufficio periferico.

A tal riguardo la ricorrente AGENZIA denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 156 c.p.c., comma 3, artt. 166 c.p.c. e ss., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10 e deduce l'"inesistenza giuridica" del soggetto convenuto in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, lamentando che sia stata fraintesa la portata dell'eccezione, con la quale si sosteneva il difetto di legittimazione rispetto alla domanda risarcitoria, in considerazione del carattere eccezionale della norma di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10 che, nella materia del contenzioso tributario, attribuisce la legittimazione agli uffici periferici, peraltro esclusivamente nelle fasi di merito.

Sulla base di tale premessa la ricorrente assume che l'AGENZIA DELLE ENTRATE con sede in Roma era l'unico soggetto destinatario della vocatio in ius e che l'evocazione in giudizio di un soggetto giuridico "inesistente ai fini del processo civile", quale l'ufficio periferico, si è concretata in una causa di nullità assoluta e insanabile.

1.2. Il motivo è infondato, ancorchè la motivazione del giudice di pace debba essere integrata e rettificata ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4.

Parte ricorrente fa riferimento a un orientamento giurisprudenziale consolidato nel regime antecedente all'assunzione di operatività delle Agenzie delle Entrate che, fondandosi sul disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 10 e 11, limitava la legittimazione degli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria ai soli giudizi innanzi alle commissioni tributarie, ritenendosi che, in difetto di speciale disciplina, riprendesse vigore la regola generale (R.D. n. 1611 del 1933, art. 11) che attribuiva al Ministero delle Finanze l'esclusiva legittimazione. Si tratta, però, di una ricostruzione della normativa rilevante in materia, che è stata rivista alla luce della nuova realtà ordinamentale, introdotta dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 ed operativa, secondo il D.M. 28 dicembre 2000 a partire dal 1 gennaio 2001, che ha comportato l'attribuzione delle funzioni statali concernenti i tributi erariali all'AGENZIA DELLE ENTRATE, quale soggetto dotato di personalità giuridica di diritto pubblico, rappresentata dal direttore (del cit. D.Lgs. n. 300, artt. 61 e 66).

In particolare - come chiarito dalle SS.UU. l'attribuzione agli uffici periferici dell'AGENZIA della stessa capacità di stare in giudizio spettante, in base al D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 10 e 11, agli uffici finanziari che avevano emesso l'atto, comporta il conferimento ai medesimi uffici periferici della capacità di stare in giudizio, in via concorrente ed alternativa al direttore, secondo un modello simile alla preposizione institoria disciplinata dagli artt. 2203 e 2204 c.c. configurandosi detti uffici, quali organi dell'AGENZIA che, al pari del direttore, ne hanno la rappresentanza ai sensi e agli effetti dell'art. 163 c.p.c., comma 2, n. 2 e degli artt. 144 e 145 c.p.c. (cfr. sentenza 14 febbraio 2006, n. 3116 in motivazione).

Senza ripetere qui gli argomenti svolti dalle SS.UU., condivisi dal Collegio e ormai consolidati nella giurisprudenza di questa Corte, vai la pena di precisare che la ricostruzione del rapporto tra l'AGENZIA e l'ufficio periferico negli schemi della procura institoria, con conseguente imputabilità all'ente pubblico preponente dell'attività posta in essere dal secondo, impone di riconoscere, secondo le regole stabilite in via generale dal codice di procedura civile, all'ufficio periferico la legittimazione processuale attiva e passiva, concorrente con quella dell'ente, anche nel processo innanzi al giudice ordinario, per i rapporti sorti dagli atti compiuti da

detto periferico. Ed è ciò che è avvenuto nel caso di specie, in cui l'AGENZIA DELLE ENTRATE di Catania è stata evocata innanzi al giudice di pace, per il risarcimento di danni asseritamente provocati dal tardivo ritiro dell'atto impositivo da essa posto in essere.

2.1. Con il secondo motivo la ricorrente censura il merito della decisione impugnata, per avere ritenuto violato il divieto del *neminem laedere*, in considerazione della lunghezza dell'iter burocratico, durato sei mesi, con conseguente turbamento del "diritto alla tranquillità" del B., facendogli spendere tempo ed energie, tra visite "a vuoto" agli sportelli, richieste e reiterati solleciti, per dimostrare che la somma richiestagli non era dovuta.

In particolare la ricorrente - denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 2043 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3 - lamenta violazione di principio informatore del diritto per difetto del carattere dell'"ingiustizia" del danno, segnatamente evidenziando che l'annullamento in autotutela della P.A. non si configura come un obbligo dell'amministrazione e contestando, nel contempo, la violazione, dei criteri di ordinaria diligenza, avuto riguardo al limitato arco di tempo in cui intervenne il ritiro dell'atto impositivo.

2.2. Il motivo è fondato nei termini che seguono.

Come è noto le SS.UU., con quattro contestuali sentenze di contenuto identico (nn. 26972, 26973, 26974 e 26975 in data 11-11-2008), hanno di recente proceduto ad una rilettura in chiave costituzionale del disposto dell'art. 2059 c.c., ritenuto principio informatore del diritto, come tale vincolante anche nel giudizio di equità, da leggersi - non già come disciplina di un'autonoma fattispecie di illecito, produttiva di danno non patrimoniale, distinta da quella di cui all'art. 2043 c.c. - bensì come norma che regola i limiti e le condizioni di risarcibilità dei pregiudizi non patrimoniali (intesa come categoria omnicomprensiva, all'interno della quale non è possibile individuare, se non con funzione meramente descrittiva, ulteriori sottocategorie), sul presupposto dell'esistenza di tutti gli elementi costitutivi dell'illecito richiesti dall'art. 2043 c.c., e cioè: la condotta illecita, l'ingiusta lesione di interessi tutelati dall'ordinamento, il nesso causale tra la prima e la seconda, la sussistenza di un concreto pregiudizio patito dal titolare dell'interesse leso.

In tale prospettiva la peculiarità del danno non patrimoniale viene individuata nella sua tipicità, avuto riguardo alla natura dell'art. 2059 cit., quale norma di rinvio ai casi previsti dalla legge (e, quindi, ai fatti costituenti reato o agli altri fatti illeciti riconosciuti dal legislatore ordinario produttivi di tale tipo di danno) ovvero ai diritti costituzionali inviolabili, presieduti dalla tutela minima risarcitoria, con la precisazione, in quest'ultimo caso, che la rilevanza costituzionale deve riguardare l'interesse leso e non il pregiudizio consequenzialmente sofferto e che la risarcibilità del pregiudizio non patrimoniale presuppone, altresì, che la lesione sia grave (e, cioè, superi la soglia minima di tollerabilità, imposto dai doveri di solidarietà sociale) e che il danno non sia futile (vale a dire che non consista in meri disagi o fastidi o sia addirittura meramente immaginario).

Ciò precisato, si osserva che, nella specie, non sussiste un'ingiustizia costituzionalmente qualificata, tantomeno si verte in un'ipotesi di danno patrimoniale prevista dal legislatore ordinario, risultando, piuttosto, la ritenuta lesione del "diritto alla tranquillità" insuscettibile di essere monetizzata, siccome inquadrabile in quegli sconvolgimenti quotidianità "consistenti in disagi, fastidi, disappunti, ansie ed in ogni altro di insoddisfazione" (cd. *bagatellari*) ritenuti non meritevoli di tutela risarcitoria (pag. 34 della sentenza n. 26972/2008).

In conclusione, il secondo motivo di ricorso va accolto e, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, la sentenza impugnata va cassata senza rinvio, posto che, non essendo necessari accertamenti di fatto, va pronunciato nel merito e - in

applicazione dei principi affermati dalle SS.UU. sopra richiamati - la domanda di risarcimento del B. va rigettata.

Le spese dell'intero processo vanno integralmente compensate tra le parti, avuto riguardo al rigetto del primo motivo, nonché alla relativa novità e alla natura delle questioni trattate con il secondo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo motivo; cassa senza rinvio la sentenza impugnata e, pronunciando nel merito, rigetta la domanda di B.R.; compensa interamente tra le parti le spese dell'intero processo.

Così deciso in Roma, il 17 marzo 2009.

Depositato in Cancelleria il 9 aprile 2009

Pluris

 Wolters Kluwer
since 1816
Cassazione
Civile

Cass. civ. Sez. III, Sent., 11-06-2012, n. 9445

Diritto

ABUSO DI UFFICIO

Omissione o rifiuto di atti d'ufficio

DANNI IN MATERIA CIVILE E PENALEDanno
non patrimoniale**IMPOSTE E TASSE IN GENERE**

Esattorie ed esecuzione esattoriale

RESPONSABILITA' CIVILEResponsabilità civile
derivante da reato

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. FINOCCHIARO Mario - Presidente

Dott. D'ALESSANDRO Paolo - Consigliere

Dott. DE STEFANO Franco - Consigliere

Dott. D'AMICO Paolo - Consigliere

Dott. CARLUCCIO Giuseppa - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 22159/2010 proposto da:

S.R. (OMISSIS), elettivamente domiciliato in ROMA, PIAZZA PRATI DEGLI STROZZI 21, presso lo studio dell'avvocato SCARNATI ALESSANDRA, che lo rappresenta e difende giusta delega in atti;

- ricorrenti -

contro

EQUITALIA GERIT SPA (OMISSIS), Agente della riscossione per la provincia di Roma, in persona dell'Amministratore Delegato avv. M.G. elettivamente domiciliato in ROMA, VIA CAVALIER D'ARPINO 8, presso lo studio dell'avvocato FRONTICELLI BALDELLI ENRICO, che lo rappresenta e difende giusta delega in atti;

COMUNE DI ROMA (OMISSIS), in persona del Sindaco, On.le A. G., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEL TEMPIO DI GIOVE 21, presso lo studio dell'avvocato SPORTELLI CARLO, che lo rappresenta e difende giusta delega in atti;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 2861/2010 della CORTE D'APPELLO di ROMA, depositata il 05/07/2010; R.G.N. 1294/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 20/04/2012 dal Consigliere Dott. GIUSEPPA CARLUCCIO;

udito l'Avvocato ALESSANDRA SCARNATI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso il rigetto.

1. L'Avv. S.R. conveniva in giudizio il Comune di Roma e il Monte dei Paschi di Siena Spa, quale concessionario del servizio di riscossione dei tributi, chiedendo il risarcimento del danno non patrimoniale. Esponeva di aver subito (il 20 marzo 2002) pignoramento mobiliare presso il proprio studio legale - dove erano presenti una collega, la figlia, pure avvocato, e la segretaria - in riferimento a un debito (di circa Euro mille), relativo a sanzioni amministrative, che il Tribunale di Roma, con sentenza del 6 febbraio 2001, aveva dichiarato non dovuto. Premetteva che, nella data in cui aveva ricevuto l'avviso di mora (23 ottobre 2001), aveva inviato al Comune e al Concessionario copia della suddetta sentenza, chiedendo l'annullamento dell'avviso di mora, con diffida ad astenersi dal compiere atti di esecuzione forzata.

Il giudice di pace rigettava la domanda. Riteneva: non integrata la risarcibilità del danno morale, ex art. 185 c.p., mancando l'intenzionalità del fatto rispetto all'art. 323 c.p.; non sussistenti i requisiti per la liquidazione del danno non patrimoniale - nonostante l'illegittimità del comportamento dell'Amministrazione - perchè l'esecuzione del pignoramento fu dai presenti associata ad un errore dell'Amministrazione precedente e la conoscenza del fatto non raggiunse altre persone.

1.1. L'impugnazione proposta dallo S. veniva respinta dalla Corte di appello di Roma, nel contraddittorio con il Comune e con Equitalia Gerit Spa, succeduta al Monte dei Paschi (sentenza del 5 luglio 2010).

2. Avverso la suddetta sentenza, S.R. propone ricorso per cassazione con tre motivi, espliciti da memoria.

Resistono con controricorso il Comune di Roma e Equitalia.

1. La Corte di merito ha fondato il rigetto della domanda sulle argomentazioni che seguono. a) L'appellante deduce la configurabilità dell'illecito penale per inosservanza della sentenza dell'Autorità giudiziaria (art. 650 c.p.), avendo il Comune e il Concessionario avuto conoscenza tempestiva della sentenza che negava il debito (al primo la sentenza era stata notificata sei mesi prima del pignoramento, ad entrambi era stata inviata cinque mesi prima, insieme alla diffida a non eseguire); tanto più che il Comune aveva dato notizia del "discarico" al Concessionario solo il 6 marzo 2002, ben al di là dei sessanta giorni entro i quali aveva l'obbligo di provvedere, e, comunque, era informato della sentenza da circa cinque mesi e non aveva dato risposta alla richiesta dell'interessato.

La doglianza è inammissibile per carenza di specificità, atteso che il Tribunale non aveva rigettato la domanda per l'impossibilità di considerare illecito penale il comportamento dei convenuti, ma per mancanza del danno in concreto, restando così superata ogni questione in ordine alla qualificazione del fatto come reato. b) L'appellante deduce l'errata interpretazione della prova testimoniale, nel senso che laddove il giudice ha ritenuto che il pignoramento fu associato dai presenti ad un errore dell'Amministrazione, dalle testimonianze emergerebbe che i presenti ebbero la sensazione che l'Avvocato non aveva pagato i debiti, al suo parere ingiusti, ma dovuti, tanto che l'Amministrazione procedette al pignoramento.

Va condivisa la decisione del primo giudice che ha escluso, in concreto, il danno non patrimoniale.

L'immediata conoscenza da parte delle persone presenti in studio che il titolo era inefficace - per il tramite della telefonata fatta dalla figlia al padre che informò della sentenza -, nonché i rapporti pregressi, a vario titolo, dei pochi presenti con il debitore, con la conseguenza che questi non potevano dubitare della correttezza dell'avvocato Scarnati e lasciarsi influenzare dall'episodio per menomarne la reputazione, ed ancora, la circostanza che la conoscenza

dell'episodio rimase circoscritta, esclude la possibilità di immaginare che in capo allo Scartati sia derivata alcuna significativa sofferenza psicologica.

2. Con il primo motivo di ricorso, si deduce la violazione dell'art. 2059 c.c., in riferimento all'art. 185 c.p..

La Corte di merito avrebbe errato nel non affrontare il profilo della sussistenza di un fatto di reato (art. 650 o art. 328 c.p.) produttivo di danno morale, come sofferenza contingente, turbamento d'animo transeunte, ai sensi dell'art. 185 c.p., ritenendo - peraltro, sulla base dell'inesatta interpretazione della sentenza di primo grado che aveva in primo luogo escluso l'intenzionalità rispetto all'art. 323 c.p. - che l'esclusione di un danno non patrimoniale in concreto lo esonerava dalla valutazione in ordine alla ipotizzabilità del fatto reato.

In particolare, secondo il ricorrente, sarebbe ipotizzabile il reato di omissione di atti di ufficio (art. 328 c.p., comma 2), per il quale sarebbe sufficiente la consapevolezza di agire in violazione dei doveri imposti (dolo generico), stante la diffida al Comune e all'Esattore, contestuale al ricevimento dell'avviso di mora, alla quale non era seguito l'adempimento, nè la giustificazione del ritardo.

3. Il motivo va accolto.

3.1. L'evento dedotto dall'Avv. S., a fondamento della domanda di risarcimento del danno non patrimoniale, è la mancata interruzione, da parte del Comune di Roma e del Concessionario del servizio di riscossione, della procedura volta al recupero del credito, dopo l'emanazione della sentenza che lo aveva disconosciuto, nonostante la sentenza fosse stata portata a conoscenza di entrambi al fine dichiarato di interrompere la suddetta procedura e senza che alla richiesta di provvedere in tal senso fosse seguita una qualunque risposta da parte del Comune e del Concessionario. Mancata interruzione del procedimento avviato, che ha comportato il pignoramento mobiliare presso lo studio del debitore, nonostante l'inesistenza del diritto rispetto al quale si procedeva ad esecuzione, con conseguente richiesta del risarcimento del danno non patrimoniale patito.

3.2. Essendo prospettato come causa dell'illecito civile un fatto astrattamente riconducibile a fattispecie penalmente rilevanti, spetta al giudice accertare, incidenter tantum, l'astratta configurabilità di un reato, indipendentemente dalla norma penale cui l'attore riconduce la fattispecie. Accertamento logicamente preliminare alla indagine sulla sussistenza in concreto (alla prova) del danno lamentato, compiuta dalla Corte di merito.

La Corte di merito, al contrario, ha ritenuto di prescindere totalmente da tale preliminare accertamento ed ha valutato le testimonianze (con argomentazioni non rilevanti ai fini dell'accoglimento del motivo in argomento), escludendo la sussistenza del danno morale, assunto come derivante, sembrerebbe, dalla lesione dell'immagine del professionista;

e, quindi, dalla lesione dei diritti della personalità tutelati dalla Costituzione.

Invece, quando è prospettato un illecito costituente reato, per il quale la risarcibilità del danno non patrimoniale è espressamente prevista dalla legge, ai sensi dell'art. 2059 c.c., e art. 185 c.p., l'indagine sull'esistenza di un diritto leso di rilievo costituzionale - cui sia ricollegabile il risarcimento del danno non patrimoniale, entro determinati limiti, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 2059 c.c., sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità oramai consolidata - può venire in rilievo solo dopo l'esclusione della configurabilità di un reato.

Infatti, quando il fatto illecito sia astrattamente configurabile come reato, la vittima avrà astrattamente diritto al risarcimento del danno non patrimoniale scaturente dalla lesione di qualsiasi interesse della persona tutelato dall'ordinamento, ancorchè privo di rilevanza costituzionale, costituendo la tutela penale sicuro indice di rilevanza dell'interesse leso (Sez. Un. 11 novembre 2008, n. 26972).

3.3. Nella specie, il fatto allegato dal ricorrente appare linearmente riferibile all'art. 328 c.p., comma 2, nella formulazione vigente, come sostituita dalla L. 26 aprile 1990, n. 86. Ed invero, risponde del reato di omissione di atti di ufficio il pubblico ufficiale, o l'incaricato di un pubblico servizio, che, entro trenta giorni dalla richiesta di chi vi abbia interesse, non compie l'atto del suo ufficio e non risponde per esporre le ragioni del ritardo.

Nel nostro caso, l'interessato ha chiesto che il procedimento per il recupero del credito fosse interrotto e il Comune e il Concessionario non hanno provveduto in tal senso e non hanno risposto per spiegarne le ragioni.

3.3.1. Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, ai fini del risarcimento del danno non patrimoniale, a norma dell'art. 2059 c.c., l'inesistenza di una pronuncia del giudice penale, nei termini in cui ha efficacia di giudicato nel processo civile ex artt. 651 e 652 c.p.p., l'estinzione

del reato (art. 198 c.p.), l'improponibilità o l'improcedibilità dell'azione penale, non costituiscono impedimento all'accertamento da parte del giudice civile della sussistenza degli elementi costitutivi del reato.

Accertamento che il giudice civile deve condurre secondo la legge penale e deve avere ad oggetto l'esistenza del reato in tutti i suoi elementi oggettivi e soggettivi, ivi comprese eventuali cause di giustificazione e l'eccesso colposo ad esse relativo (da ultimo, Cass. 25 settembre 2009, n. 20684).

Reato, che la giurisprudenza penale ritiene: - plurioffensivo, ledendo oltre l'interesse pubblico al buon andamento della Pubblica Amministrazione, anche il concorrente interesse privato danneggiato dall'omissione o dal ritardo dell'atto dovuto (Cass. pen. 29 marzo 2011, n. 17345); - di mero pericolo (Cass. pen. 29 gennaio 2009, n. 13519); - caratterizzato da due condotte omissive, consistenti nella mancata adozione dell'atto entro trenta giorni dalla richiesta scritta della parte interessata e nella mancata risposta sulle ragioni del ritardo (Cass. pen. 13 marzo 2003, n. 11877); - caratterizzato, ai fini dell'elemento psicologico, dalla consapevolezza di avere ingiustificatamente omesso di dare risposta all'intimazione del privato, senza che rilevi il fine specifico di violare i doveri imposti dal proprio ufficio (Cass. pen. 5 giugno 2007, n. 31669; 11 febbraio 2010, n. 8996).

Pertanto, solo dopo tale accertamento, che terrà necessariamente conto della eventuale diversa configurabilità del reato rispetto al Comune e al Concessionario, anche sulla base della normativa di settore, il giudice dovrà verificare la sussistenza di un concreto pregiudizio patito dal titolare dell'interesse tutelato.

3.4. In conclusione, la sentenza è cassata in applicazione del seguente principio di diritto: "In tema di responsabilità civile e di richiesta di risarcimento del danno non patrimoniale, quando è prospettato un illecito, astrattamente riconducibile a fattispecie penalmente rilevanti, (come nella specie, nella quale il danneggiato assume come causa del danno il pignoramento mobiliare eseguito, per un credito accertato come inesistente, nonostante la espressa richiesta al Comune e al Concessionario di interruzione del procedimento per il recupero del credito, e in mancanza di risposta a tale richiesta per spiegarne le ragioni, ed è ipotizzabile la fattispecie di reato prevista dall'art. 328 c.p., comma 2) per il quale la risarcibilità del danno non patrimoniale è espressamente prevista dalla legge, ai sensi dell'art. 2059 c.c., e art. 185 c.p., spetta al giudice accertare, incidenter tantum e secondo la legge penale, la sussistenza degli elementi costitutivi del reato, indipendentemente dalla norma penale cui l'attore riconduce la fattispecie; accertamento che è logicamente preliminare all'indagine sull'esistenza di un diritto leso di rilievo costituzionale (cui sia eventualmente ricollegabile il risarcimento del danno non patrimoniale, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 2059 c.c., sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità oramai consolidata) potendo quest'ultimo venire in rilievo solo dopo l'esclusione della configurabilità di un reato; accertamenti, entrambi, preliminari alla indagine in ordine alla sussistenza in concreto (alla prova) del pregiudizio patito dal titolare dell'interesse tutelato". Il giudice del rinvio deciderà la controversia applicando il suddetto principio e liquiderà anche le spese del presente giudizio.

4. All'accoglimento del primo motivo di ricorso, consegue l'assorbimento dei motivi secondo e terzo, con i quali, rispettivamente, si deduce: la violazione dell'art. 2059 c.c., in riferimento ai principi generali di legalità, imparzialità, buona amministrazione, che regolano l'attività della Pubblica Amministrazione, posti dall'art. 97 Cost., e dalla L. n. 241 del 1990, (artt. 1, 2 bis e 29), oltre a vizi motivazionali, con lesione dei diritti inviolabili della persona (art. 2 Cost.); insufficiente e contraddittoria motivazione rispetto alla prova testimoniale.

LA CORTE DI CASSAZIONE accoglie il primo motivo di ricorso; dichiara assorbiti il secondo e il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di appello di Roma, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2012.

Depositato in Cancelleria il 11 giugno 2012



ORIGINALE

REPUBBLICA ITALIANA
ART. 101, 109 L. 24-11-1991, N.374

(IST.NE GIUDICE DI PACE) DEL POPOLO ITALIANO
IN NOME

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA CIVILE

Oggetto

Risarcimento del danno non patrimoniale da notifica di avviso di liquidazione di imposta già pagata

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Vittorio	DUVA	- Presidente -	R.G.N. 22334/00
Dott. Renato	PERCONTE LICATESE		
		- Consigliere -	Cron. 18186
Dott. Ennio	MALZONE	- Consigliere -	Rep. M2
Dott. Antonio	SEGRETO	- Consigliere -	Ud.11/12/03
Dott. Alfonso	AMATUCCI	- Rel. Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI ASSISI, in persona del Sindaco in carica, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE TIZIANO 80, presso lo studio dell'avvocato PAOLO RICCIARDI, che lo difende anche disgiuntamente all'avvocato TOSCA MOLINI, giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

CAPITANUCCI IOLE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA ZANARDELLI 36, presso lo studio dell'avvocato GIOVANNI

2003

2396



Il Comune, costituitosi in giudizio, chiedeva la reiezione integrale della domanda, eccependo, fra l'altro, l'inammissibilità-improponibilità della domanda di risarcimento del ^{danno} morale, non previsto dall'ordinamento se non in presenza di un fatto reato.

Il Giudice di pace di Assisi, con sentenza depositata l' 11 maggio 2000, accoglieva la domanda, ritenendo risarcibile il turbamento arrecato alla Capitanucci dal danno ingiusto provocato dall'indebita intimazione, e condannava il Comune di Assisi al risarcimento di tale danno ex art. 2043 cod. civ. (nella lettura datane dalla sentenza delle sezioni unite della Corte di cassazione 22 luglio 1999, n. 500), danno quantificato, in via simbolica *ex bono et aequo*, in £ 100.000.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione il Comune di Assisi, sulla base di sei motivi, il primo dei quali attinente alla giurisdizione, cui ha resistito con controricorso la Capitanucci.

Le sezioni unite hanno dichiarato inammissibile il primo motivo di ricorso con sentenza 17.12.2001, n. 15937 ed hanno rimesso gli atti al primo presidente -che ha assegnato il ricorso a questa sezione- per la decisione sugli ulteriori cinque motivi.



Il ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In esito alla citata sentenza delle sezioni unite n. 15937 del 2001 (che ha dichiarato inammissibile il primo motivo sul rilievo che "la deduzione di improponibilità della domanda per insussistenza nell'ordinamento di una norma astratta idonea al riconoscimento ed alla tutelabilità della posizione soggettiva fatta valere introduce una questione che attiene al merito e non alla giurisdizione"), vanno esaminati gli ulteriori cinque motivi di ricorso, con i quali sono dedotte:

a) violazione del principio generale dell'ordinamento, relativo all'esclusione della tutela risarcitoria del danno morale soggettivo per fatto non costituente reato (secondo motivo);

b) violazione dell'art. 23 Cost. in quanto la condanna della pubblica amministrazione al risarcimento del danno per aver provocato semplici preoccupazioni ai destinatari dei propri provvedimenti si risolve in una prestazione non prevista dall'ordinamento (terzo motivo);

c) "violazione delle regole processuali in materia di onere della prova e di convincimento del giudice e, in particolare, degli artt. 115 c.p.c. e 2697 c.c." per avere



il giudice di pace accolto la domanda indipendentemente dalla prova del turbamento che la destinataria avrebbe sofferto a seguito del ricevimento dell'avviso di liquidazione inviatole dal comune e per aver ritenuto che il comune avrebbe dovuto effettuare il controllo manuale dei bollettini scartati dal lettore ottico perché recanti (non consentite) correzioni a penna benché l'ente avesse provato che, in base alle prescrizioni dell'art. 10, d. lgs. n. 504 del 1992, esso deve operare esclusivamente sulla base di supporti informatici e degli elenchi trasmessi dal concessionario (quarto motivo);

d) motivazione perplessa, contraddittoria e sostanzialmente insussistente sul punto decisivo costituito dalla individuazione del danno, ritenuto né patrimoniale né morale soggettivo, e considerato tuttavia risarcibile "nell'accezione della portata innovativa" di Cass., S.U. n. 500/99, che peraltro aveva stabilito la risarcibilità del danno derivato da lesione degli interessi legittimi, senza affrontare il diverso tema della risarcibilità del danno non patrimoniale (quinto motivo);

e) violazione della tariffa professionale forense per avere il giudice di pace liquidato diritti (£ 210.000) ed onorari (£ 500.000) di avvocato in misura superiore ai



massimi stabiliti in relazione al valore della controversia (sesto motivo).

2.1. Il motivo *sub a* (secondo del ricorso) è infondato poiché il giudice di pace, nelle sentenze decise secondo equità, è esclusivamente vincolato al rispetto delle norme di rango superiore alla legge ordinaria e non anche ai principi generali dell'ordinamento (Cass. S.U. n. 716/99, cui s'è uniformata la giurisprudenza successiva).

La rimeditazione di tale consolidato indirizzo, cui la corte di cassazione è sollecitata anche sotto il profilo della valutazione di costituzionalità dell'art. 113 c.p.c. con il principio di indefettibilità del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost., di cui non sarebbe possibile la piena attuazione in difetto di prevedibilità del criterio equitativo cui il giudice di pace informerà la decisione, urta con l'assorbente rilievo che alle parti non ne è inibita l'indicazione e che, nella specie, il giudice di pace ha recepito la tesi prospettata dal ricorrente in atto di citazione.

2.2. Il motivo *sub b* (terzo del ricorso) è infondato in quanto l'obbligo di risarcire il danno da fatto illecito è del tutto estraneo alla nozione di "prestazione" cui ha riguardo l'art. 23 Cost.; e poiché, inoltre, nel caso



di specie il privato s'è proclamato creditore e non obbligato ad una prestazione per la quale sia prevista riserva di legge.

2.3. Il motivo *sub c* e quello *sub d* (quarto e quinto del ricorso), che per la connessione delle questioni che pongono possono essere congiuntamente esaminati, sono fondati nei sensi di cui appresso.

In punto di sussistenza di un danno risarcibile in capo alla destinataria dell'avviso di liquidazione, il giudice di pace ha ritenuto che lo stato d'ansia e di preoccupazione economica che la Capitanucci aveva patito fino alla soluzione della vertenza dovesse configurarsi come "turbativa della serenità familiare provocata da un danno ingiusto posto in essere dal Comune".

Non è però chiarito in che senso, sotto quali profili, per quali ragioni l'avviso di liquidazione (di £ 540.188) avesse inciso sulla serenità familiare, volta che il riferimento alla famiglia ineluttabilmente evoca rapporti interpersonali e che uno stato d'ansia non indotto da vicende che concernano un componente del nucleo familiare in tanto può turbare la serenità dei rapporti interni alla famiglia in quanto sia così possente da impedirne la normale estrinsecazione da parte del soggetto che dallo stato



d'ansia risulti affetto. Il riferimento alla turbativa della serenità familiare è, dunque, assolutamente immotivato.

L'affermazione, poi, che quella "turbativa" fosse stata provocata da un danno ingiusto è, per un verso, insanabilmente contraddittoria posto che il turbamento era stato poco prima considerato esso stesso il danno; ed è, per altro verso, del tutto apodittica, giacché assume l'ingiustizia del danno come connotazione insita nella condotta del comune perché colposa, benché il danno sia una conseguenza della condotta, il cui elemento soggettivo non è dunque idoneo a qualificare, in sé, come ingiusti i suoi effetti.

Ma anche in ordine alla colpa, la sentenza rivela una motivazione solo apparente. Essa è sul punto costituita dalle seguenti domande che il giudice di pace pone a se stesso:

<< A) i bollettini scartati dal lettore ottico non dovrebbero essere assoggettati ad una lavorazione manuale?

B) se la signora Capitanucci non avesse rettificato il numero di codice, è certo che con il codice errato il versamento sarebbe andato a buon fine? Non sembra che l'ente concessionario sia esente da responsabilità, anche in con-



siderazione di un indebito arricchimento del Comune nel caso in cui la signora avesse pagato, onde evitare fastidi e disturbi.>>

Entrambe le questioni *sub B* concernono ipotesi estranee al caso di specie e sono perciò evidentemente inidonee ad integrare la *ratio decidendi* della vicenda *sub iudice*.

Quella *sub A* è palesemente retorica, ma quand'anche letta come affermazione è, in sé, ancora una volta assolutamente apodittica, in quanto priva del necessario supporto costituito dall'accertamento circa la possibilità del comune di effettuare una lettura manuale, recisamente negata dall'ente territoriale convenuto.

La motivazione è, dunque, sui punti di cui sopra e nei sensi chiariti, meramente apparente.

2.4. Il motivo *sub e* (sesto del ricorso) è infondato poiché le norme che fissano i diritti e gli onorari di avvocato sono norme di diritto sostanziale, al cui rispetto il giudice di pace non è tenuto (cfr, *ex plurimis*, Cass., n. 10693/99).

3. In conclusione, rigettati il secondo, il terzo ed il sesto motivo ed accolti, per quanto di ragione, il quarto ed il quinto, la sentenza va cassata con rinvio ad altro giudice di pace, che si designa in quello di Perugia



e che provvederà anche a regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

LA CORTE DI CASSAZIONE

accoglie per quanto di ragione il quarto ed il quinto motivo del ricorso, rigetta il secondo, il terzo ed il sesto, cassa la sentenza impugnata in relazione alle censure accolte e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, al giudice di pace di Perugia.

Roma, 11 dicembre 2003

L'estensore

Il presidente

ESENTE DA REGISTRAZIONE E BOLLO
ARTT. 46 E 39 L. 21-11-1991, N. 374
(IST. NE GIUDICE DI PACE)

IL CANCELLIERE C1
Dott.ssa Maria Aiello

Depositata in Cancelleria



oggi 11 DIC 2003
IL CANCELLIERE C1
Dott.ssa Maria Aiello

Fatto Diritto P.Q.M. Massima

Cassazione civile, sez. un. 03/06/2013 n. 13899

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PREDEN	Roberto	-	Primo Presidente f.f.	-
Dott. ROVELLI	Luigi Antonio	-	Presidente Sez.	-
Dott. RORDORF	Renato	-	Presidente Sez.	-
Dott. SEGRETO	Antonio	-	Consigliere	-
Dott. SALVAGO	Salvatore	-	Consigliere	-
Dott. AMATUCCI	Alfonso	-	Consigliere	-
Dott. MACIOCE	Luigi	-	Consigliere	-
Dott. AMOROSO	Giovanni	-	Consigliere	-
Dott. VIRGILIO	Biagio	-	rel. Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 17505/2011 proposto da:

I.U.S., elettivamente domiciliato in ROMA, VIALE BRUNO BUOZZI 49, presso lo studio dell'avvocato CICALA CARLO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato COMELLI ALBERTO, per delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -
e contro

EQUITALIA GERIT S.P.A.;

- intimata -

per regolamento di giurisdizione in relazione al giudizio pendente n. 14086/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di ROMA; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 26/02/2013 dal Consigliere Dott. BIAGIO VIRGILIO; lette le conclusioni scritte del Sostituto Procuratore Generale Dott. Carlo DESTRO, il quale chiede che le Sezioni Unite della Corte di cassazione vogliano dichiarare che spetta alla Commissione Tributaria Provinciale la giurisdizione in ordine all'azione promossa da I.U.S. per ottenere oltre all'annullamento della propria obbligazione tributaria la condanna alle spese delle parti resistenti e l'affermazione della loro responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c., con liquidazione in via equitativa di una somma di danaro a titolo di rifusione dei danni cagionati.

RITENUTO IN FATTO

1. I.U.S. propone istanza di regolamento della giurisdizione in pendenza del giudizio da lui promosso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma avverso la cartella di pagamento notificatagli nel 2011 in qualità di coobbligato della SIAR s.r.l., fallita, per omessi versamenti, per un importo totale di Euro 60773,09, di ritenute operate dalla società, risultanti a seguito del controllo delle

dichiarazioni presentate dallo I. in veste di curatore fallimentare.

Il ricorrente non contestava la legittimità dell'iscrizione a ruolo del debito nei confronti della società, ma unicamente il proprio difetto di legittimazione passiva, essendo subentrato al legale rappresentante della società fallita, al quale si era surrogato negli obblighi dichiarativi e certificativi, che avevano la sola funzione strumentale di agevolare l'accertamento del credito erariale e di ottenere l'ammissione al passivo del corrispondente importo non versato.

Oltre alla domanda principale di annullamento della cartella esattoriale per la ragione anzidetta, lo I. chiedeva anche la condanna delle intime Agenzia delle entrate ed Equitalia Gerit s.p.a. al "risarcimento del danno per lite temeraria, ex art. 96 c.p.c., nel caso in cui insistano per la reiezione del ricorso", nonché, "in ogni caso", al "risarcimento del danno patito dal contribuente", da liquidarsi in via equitativa, a titolo di ingiusta perdita di tempo, sottratto alla propria attività professionale, di acollo di spese per spostamenti ed impiego di collaboratori e per la difesa tecnica, di stress e tensioni anche in ambito familiare.

2. Con il presente ricorso, lo I. chiede che su tutte le domande proposte, comprese, quindi, quelle di risarcimento dei danni derivanti dall'illegittima iscrizione a ruolo e consequenziale notifica della cartella di pagamento, sia dichiarata la giurisdizione del giudice tributario.

3. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, osservando che la domanda risarcitoria va ricondotta nell'alveo dell'art. 96 c.p.c., con riconoscimento della giurisdizione del giudice tributario.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorrente sostiene che il giudice tributario può sindacare la responsabilità discendente dal comportamento gravemente negligente ed imprudente dell'Agenzia delle entrate e dell'agente della riscossione, valutabile in sede processuale ai sensi dell'art. 96 c.p.c..

Aggiunge che la giurisdizione esclusiva del giudice tributario va riconosciuta per attrazione, anche nella materia, accessoria e connessa, relativa al ristoro dei danni extracontrattuali per illeciti compiuti dall'amministrazione finanziaria o dall'agente di riscossione per l'adozione di atti tributari illegittimi, anche in applicazione del principio di concentrazione e di effettività della tutela del danneggiato, che tende ad evitare la frammentazione, in più giudizi, delle pretese comunque azionabili in un unico contesto, senza che ciò possa snaturare le competenze delle commissioni tributarie.

2. La giurisdizione va regolata con l'attribuzione alla competenza del giudice tributario anche delle domande risarcitorie proposte dal ricorrente.

Questa Corte ha recentemente affermato il principio secondo il quale la controversia avente ad oggetto, in via principale, una domanda di rimborso d'imposta (nella specie, ritenute IRPEF sulle somme erogate per incentivo all'esodo D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 17, comma 4 bis) e, in via subordinata, una domanda di risarcimento del danno per mancato adeguamento della legge interna alla normativa comunitaria (nella specie, per illegittimità del regime dell'incentivo dichiarata dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea) appartiene alla giurisdizione del giudice tributario per la sola domanda principale, mentre appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario per la domanda risarcitoria (avente in realtà natura alternativa - più che subordinata - alla principale), essendo essa del tutto autonoma ed avulsa dal rapporto tributario ed estranea agli "accessori" del tributo, ai quali il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, estende la cognizione del giudice speciale (Cass., Sez. un., n. 20323 del 2012).

Ma la questione ora in esame presenta caratteristiche peculiari, che ne escludono

l'assimilabilità a quella anzidetta.

Le pretese risarcitorie avanzate dallo I., infatti, pur non avendo neanche ad oggetto "accessori" del tributo, di cui al citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, (per tali dovendosi intendere gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori, il maggior danno da svalutazione monetaria: cfr. sent. n. 20323 del 2012, cit., e i precedenti ivi menzionati), presentano tuttavia un diretto ed immediato nesso causale con l'atto tributario impugnato ed uno stretto collegamento con il rapporto tributario, il quale non è esaurito, ma, anzi, costituisce l'oggetto del giudizio (sia pure limitatamente al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con l'atto medesimo: da ult. Cass. n. 4145 del 2013).

Ne consegue che le domande risarcitorie in esame vanno ricondotte a pieno titolo nell'ambito applicativo dell'art. 96 c.p.c., in tema di responsabilità processuale aggravata, il quale: a) è applicabile al processo tributario, in virtù del generale rinvio di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2; b) regola tutti i casi di responsabilità risarcitoria per atti o comportamenti processuali, ponendosi con carattere di specialità rispetto all'art. 2043 c.c., senza che sia configurabile un concorso, anche alternativo, tra i due tipi di responsabilità (tra le altre, Cass. n. 28226 del 2008 e n. 5069 del 2010); c) non detta tanto una regola sulla competenza, ma disciplina piuttosto un fenomeno endoprocessuale, prevedendo che la domanda è proponibile solo nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della detta responsabilità, non solo perchè nessun giudice può giudicare la temerarietà processuale meglio di quello stesso che decide sulla domanda che si assume, per l'appunto, temeraria, ma anche e soprattutto perchè la valutazione del presupposto della responsabilità processuale è così strettamente collegata con la decisione di merito da comportare la possibilità, ove fosse separatamente condotta, di un contrasto pratico di giudicati (Cass. nn. 9297 e 12952 del 2007, 18344 e 26004 del 2010).

Ciò vale, ovviamente, per tutte le ipotesi disciplinate dall'art. 96 c.p.c., ed in particolare anche per quella prevista dal terzo comma (introdotto dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 45, comma 12, ed applicabile nella fattispecie *ratione temporis*), secondo il quale "in ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata".

Tale ampia previsione consente al giudice (quand'anche dovesse ritenersi che ciò non rientri già nella portata applicativa del medesimo art. 96, comma 1) di liquidare in favore del contribuente vittorioso una somma, in via equitativa, a titolo di risarcimento dei danni patiti a causa dell'esercizio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di una pretesa impositiva "temeraria", cioè derivata da mala fede o colpa grave (cfr. Cass. n. 21570 del 2012), con conseguente necessità da parte del contribuente di adire il giudice tributario, dovendosi, infatti, intendere in senso estensivo il concetto di "responsabilità processuale", comprensivo anche, cioè, della fase amministrativa che, qualora ricorrano i predetti requisiti, ha dato luogo alla esigenza di instaurare un processo "ingiusto".

3. In conclusione, va dichiarata la giurisdizione del giudice tributario.

4. La novità e la peculiarità della questione inducono a disporre la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte, a sezioni unite, dichiara la giurisdizione del giudice tributario e compensa le spese.