

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	
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 (autolançamento).....	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.

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.

BORGOGGIO, 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 Nexa 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, estamente 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 della 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 do 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 emanação 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 individuar 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 de 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, culposo, 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 obbiettivo 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 Nexos 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 determiná-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 sostrato 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 DEBENDETTO, 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

¹²⁴DEBENDETTO, 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 consequências 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 exercer 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 tributaria, 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 ai 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 pronunzia 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

ORIGINALI

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


 Wolters Kluwer
Italia
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* eche "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


 Wolters Kluwer
Italia
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 GIUFFRE' ELENA, rappresentato e difeso dall'avvocato GIUFFRE' 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, 39 L. 24-11-1991, N.374

(IST.NE GIUDICE DI PACE) DEL POPOLO ITALIANO

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 accollo 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.