



13 NOVEMBRE 2019

Tributação, Direitos Fundamentais e
ressarcimento de danos no Direito
brasileiro atual

di Andreia Scapin
Doutora em Direito Tributário
Universidade de São Paulo (BRA)

Tributação, Direitos Fundamentais e ressarcimento de danos no Direito brasileiro atual*

di Andreia Scapin

Doutora em Direito Tributário
Universidade de São Paulo (BRA)

Abstract: Este artigo busca investigar os fundamentos da responsabilidade do Estado e a sua relação com os direitos fundamentais no âmbito tributário a partir do conjunto de enunciados prescritos presentes no Direito brasileiro vigente que disciplinam o exercício da atividade fiscal e o dever jurídico estatal de reparar danos dispostos na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional e no Código Civil, confrontando-os com a doutrina e a jurisprudência existentes sobre o tema, inclusive mediante a aplicação do método comparado, especificamente do acórdão n.722/1999 proferido pelas Seções Unidas da Corte de Cassação italiana.

Sumário: 1. Introdução. 2. Sanção, ato ilícito e dever jurídico. 3. A origem da norma geral *neminem laedere* e sua positivação no Direito italiano e no brasileiro. 4. A submissão da Administração Tributária à norma geral *neminem laedere* no Direito brasileiro. 5. Responsabilidade do Estado por danos tributários e a jurisprudência brasileira sobre o tema. 6. TRF4ª, Quarta Turma, Apelação Cível n.5003256-87.2015.4.04.7210/SC: uma maior aproximação entre o Brasil e a Itália. 7. Conclusão.

1. Introdução

Nos dias de hoje, torna-se cada vez mais evidente que a compreensão do fenômeno tributário deve estar voltada à adequação da tributação aos direitos fundamentais constitucionalmente garantidos a cada cidadão. Universalmente, a imposição tributária não pode pretender apenas gerar recursos financeiros suficientes para viabilizar a existência do Estado e o custeio de serviços públicos sem se preocupar com a efetivação dos direitos subjetivos do contribuinte, isto é, não é possível sustentar o exercício da tributação concebendo-a exclusivamente como uma fonte de obtenção de receita aos cofres públicos sem considerá-la um instrumento que deve não somente atingir, mas sobretudo respeitar os objetivos fundamentais da República bem como os valores e normas constitucionais, no que se inclui o dever jurídico de não lesar a outrem, que traduz a norma geral *neminem laedere*.

Ao analisar a Constituição Federal de 1988, em vigor no Brasil há mais de 30 anos, é notório que os direitos fundamentais constituem o valor maior da República, sobrepondo-se em relação aos demais valores protegidos em âmbito constitucional, visto que, diferentemente do diploma que a antecedeu, vale

* Articolo sottoposto a referaggio. Este artigo foi redigido com base nos estudos sobre a “Responsabilidade civil do Estado por dano tributário” realizados na *Università degli Studi di Roma La Sapienza* como parte das pesquisas desenvolvidas na Pós-Graduação *Stricto Sensu* em nível de Doutorado da Universidade de São Paulo (USP) pelo Programa da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoa de Nível Superior (CAPES).

dizer, a Constituição de 1967, que foi promulgada durante o regime militar, tais direitos foram anunciados logo nos primeiros dispositivos. À vista disso, o atual Constituição ficou conhecido como Constituição Cidadã.

A título de exemplo: no Preâmbulo, cuja função é anunciar os valores sobre os quais o Estado se pauta, a Constituição Cidadã estabelece que o Estado Democrático brasileiro se destina a assegurar o “exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos”. Imediatamente depois, o artigo 1º prescreve como princípios fundamentais da República a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A seguir, o artigo 5º especifica quais são os direitos e garantias fundamentais do cidadão, dentre os quais: o direito à vida, à saúde, à liberdade, à propriedade, à igualdade, à intimidade etc. Somente a partir do artigo 18 que o legislador constituinte brasileiro passou a disciplinar a organização do Estado.

Tal posicionamento também se refletiu no campo tributário, pois, com o intuito de proteger o cidadão de eventuais abusos dos Poderes Legislativo e Executivo, especialmente mediante excessivas alterações que colidissem com os direitos fundamentais, as normas jurídicas que regulam a imposição de tributos foram minuciosamente prescritas na própria Constituição Federal, com a fixação de princípios gerais que norteiam toda a atividade impositiva além da rígida discriminação da competência dos entes tributantes e a descrição da estrutura de cada tributo, o que lhes conferiu maior relevância sobre as demais normas do sistema jurídico por apresentar grau superior às leis, tornando inconstitucionais os atos com elas incompatíveis. Trata-se de um sistema *sui generis*, tendo em vista que não há nada similar em outros países.¹ Em relação à matéria tributária, a Constituição Federal de 1988 priorizou de modo especial a proteção dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, sobretudo ao dedicar uma seção específica para tratar das limitações ao Poder de Tributar (art.150 a 152), a qual se caracteriza como verdadeiro Estatuto dos Direitos do Contribuinte. Certamente, essa especial atenção dada pelo legislador aos direitos fundamentais deve influir decisivamente na interpretação e aplicação de todo o complexo de normas que compõem o sistema constitucional tributário brasileiro.²

¹ Os princípios e regras que compõem o Direito Tributário no Brasil foram prescritos de forma quase que exaustiva no próprio texto da Constituição Federal de 1988, razão pela qual foi concebido como “Sistema Constitucional Tributário”. Além disso, há previsão em normas infraconstitucionais, por exemplo, o Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Constituição vigente com *status* de lei complementar, definido as normas gerais em matéria tributária, em leis esparsas e normas infralegais, como decretos, portarias etc. (Cfr. R. A. CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 32.ed., São Paulo, 2019; P. CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 23.ed., São Paulo, 2011, p.54; R. H. COSTA, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, 2012, p.12.

² A Constituição Federal de 1988 foi particularizada e abundante, não deixando margem – jurídica – para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária; e, menos ainda, pelos costumes, pela construção ou outras formas, pois o legislador constituinte brasileiro não ficou só nas matérias mais essenciais, nem foi indeterminado

O traço marcante das relações tributárias é a bipolaridade, já que há dois valores em constante tensão, quais sejam: a autoridade do Poder Público e a liberdade individual do cidadão. De um lado, a imposição de tributos consente a aquisição de recursos financeiros destinados à existência do aparelho estatal, à realização de serviços públicos e ao cumprimento dos deveres para os quais o Estado tem sido chamado, propiciando maior distribuição de riqueza entre as pessoas. Porém, de outro lado, permite que o direito fundamental à propriedade e, conseqüentemente, à liberdade do contribuinte sejam atingidos com a absorção compulsória de parcela de seu patrimônio como uma declinação típica do dever de solidariedade política, econômica e social que compete a cada indivíduo que compõe a comunidade nacional.³

A ação estatal voltada a cobrar tributos toca diretamente os direitos fundamentais não apenas como consequência da eleição dos fatos que o legislador constituinte apreende nas regra-matrizes de incidência tributária, que envolvem a propriedade e a liberdade do cidadão, mas sobretudo pela forma como o Estado exerce a atividade tributante, a qual pode causar danos de alta gravidade ao contribuinte, como: a indisponibilidade de recursos financeiros devido aos depósitos destinados a suspender a exigibilidade do crédito tributário⁴; o ajuizamento da execução fiscal e a inscrição do débito em dívida ativa⁵, o bloqueio

em nenhuma disposição. Comparando com os sistemas de outros países, verifica-se que o constituinte brasileiro esgotou a disciplina tributária no texto da Constituição, deixando para a lei simplesmente a função regulamentar. G. ATALIBA, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo, 1968, p. 22; P.A. BARRETO, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, 2.ed. São Paulo, 2011, p.35; L. R. BARROSO, *Curso de Direito Constitucional contemporâneo*, São Paulo, 2011, p.12; U. L. BULOS, *Curso de direito constitucional*, São Paulo, 2012, p.32.

³ P. BORJA, *Diritto Tributario*, Torino, 2016, p.22; R. H. COSTA, *Curso de Direito Tributário*, *op.cit.*, p.12.

⁴ A suspensão do crédito tributário ocorre em virtude de um acontecimento dentre os prescritos no art.151 do CTN, cujo efeito é paralisar a sequência de atos que possibilitam à Administração Tributária perseguir a cobrança do crédito coercitivamente pela execução fiscal e pela prática dos atos dela consequentes. Ou seja: verificada alguma das hipóteses previstas no art.151 do CTN, a exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa, o que significa que está vedada a cobrança do respectivo montante do sujeito passivo da relação tributária (contribuinte ou responsável), bem como a oposição do crédito ao mesmo. Suspende-se a exigibilidade do crédito tributário nas seguintes situações: i) moratória, ii) depósito do montante integral, iii) reclamações e recursos, segundo as leis reguladoras do processo tributário administrativo iv) concessão de medida liminar em mandado de segurança; v) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; vi) parcelamento. L.E. SCHOUERI, *Direito Tributário*, São Paulo, 2018, p.617.

⁵ Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a Administração Tributária tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário mediante o lançamento e de exigir o cumprimento da obrigação fiscal pelo contribuinte. Com a realização espontânea do pagamento, resolve-se a obrigação. Todavia, constatado o inadimplemento da obrigação pelo contribuinte, a Administração Tributária prossegue com a formação do título executivo extrajudicial que se procede com a realização de procedimentos destinados à inscrição do crédito tributário definitivamente lançado e não pago em dívida ativa, corporificando a denominada Certidão de Dívida Ativa (CDA) que irá aparelhar a execução fiscal, regulada pela Lei n.6.830, de 22 de setembro de 1980. L. PAULSEN, *Direito Tributário*, Porto Alegre, 2015, p. 1754.

de bens⁶; a inscrição no cadastro informativo de créditos não quitados (CADIN)⁷; o indeferimento da certidão negativa de débito fiscal (CND) ou da certidão positiva com efeitos negativos (CPD-EN)⁸; a limitação da alienação de bens⁹, entre outros.

É interessante observar que a atividade de arrecadação tributária realizada pelo Estado limita o exercício de diversos direitos fundamentais do contribuinte, interferindo diretamente sobre eles. Em contrapartida,

⁶ Conforme o art.184 do CTN, a totalidade dos bens e das rendas do sujeito passivo, seu espólio, sua massa falida, respondem pelo pagamento do crédito tributário, inclusive os bens gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados os bens e rendas que a lei declarar absolutamente impenhoráveis. Nesse sentido, os arts.10 e 30 da Lei de Execução Fiscal (LEF) prescrevem, respectivamente, que: i) não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o art.9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis; e, ii) sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis. Consta-se que a redação do art.30 da LEF é idêntica ao art.184 do CTN. O art.827, §2º, do CPC/15 dispõe que a penhora recairá sobre os bens indicados pelo devedor, salvo se outros forem nomeados pelo credor e aceitos pelo juiz por meio da demonstração de que a constrição proposta lhe será menos onerosa e não trará prejuízos para o devedor, contemplando, assim, o princípio da menor onerosidade. A penhora também poderá recair sobre os frutos e os rendimentos dos bens inalienáveis, exceto se destinados à satisfação de prestação alimentícia; e, sobre o faturamento da empresa executada, hipótese em que será necessário nomear um depositário que, além de submeter à aprovação a forma pela qual se dará a efetivação da constrição, prestará contas mensalmente, entregando ao exequente as quantias recebidas para pagamento da dívida, nos termos do §3º do art.655-A do CPC/73 e do §2º do art.866 do CPC/15. H. THEODORO JUNIOR, *Lei de execução fiscal*, 11.ed., São Paulo, 2009, p.48.

⁷ Conforme a Lei n.10.522, de 19 de julho de 2002, o contribuinte que tiver débitos inscritos em dívida ativa terá seus dados incluídos no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN), que se trata de um banco de dados, no qual se encontram registrados os nomes de pessoas físicas e jurídicas em débito com órgãos e entidades federais. Segundo o art. 6º da referida lei, os órgãos e entidades da Administração Pública Federal estão obrigados a consultar esse cadastro sempre que o ali inscrito pretender realizar operações de crédito que envolvam o uso de dinheiro público, bem como para a concessão de incentivos fiscais e financeiros, acordos e convênios que também estejam relacionados com recursos públicos.

⁸ O art.5º, inciso XXXIV, alínea “b”, da CF/88 assegura a todos, independentemente do pagamento de taxas: b) “a obtenção de certidões em repartições públicas para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal”. Os sistemas do Fisco podem acusar três situações distintas: i) inexistência de formalização de crédito que enseja a expedição de Certidão Negativa de Débitos (CND); ii) existência de crédito formalizado exigível e não garantido por penhora, que gera a expedição de Certidão Positiva de Débitos (CPD); e, iii) existência de crédito formalizado não vencido com exigibilidade suspensa ou garantido por penhora dando ensejo à expedição de Certidão Positiva de Débitos com efeitos negativos (CPD-EN). A certidão negativa de débito fiscal deve ser expedida sempre que, efetivamente, não constar nos registros do Fisco nenhum crédito tributário constituído. Se a exigibilidade do crédito tributário está suspensa por força do processo executivo em que foi efetivada a penhora, o contribuinte tem direito à certidão positiva com os mesmos efeitos da negativa, nos termos do art.206 do CTN. Havendo crédito tributário regularmente constituído somente poderá ser expedida a certidão positiva de débitos. (crf. J. MARINS, *Direito Processual Tributário brasileiro*, 10.ed, São Paulo, 2017, p.205; L. PAULSEN, *Direito Tributário*, *op.cit.*, p. 1287.

⁹ Estabelece o art.185 do CTN que se presume fraudulenta a alienação ou a oneração de bens ou rendas pelo sujeito passivo que estiver com crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa, regra que não incide se o devedor tiver deixado bens ou rendas suficientes para o pagamento total da dívida.

é indispensável para a sua efetivação do ponto de vista coletivo como forma de financiamento de sua implementação de modo igualitário entre todos os cidadãos.¹⁰

Nessa perspectiva, a legitimidade do fenômeno tributário requer necessariamente o equilíbrio entre a autoridade estatal e a liberdade individual do cidadão mediante a rigorosa obediência ao princípio da legalidade ou pela aplicação de mecanismos como a recomposição da situação do lesado ao *status quo ante* ou por meio de indenização, como ocorre com a responsabilidade civil do Estado, que nada mais é do que uma contrapartida à legalidade, pois a submissão do Estado e de seus agentes ao princípio da legalidade e ao Estado de Direito somente apresenta integral êxito com a responsabilização estatal pelos danos causados aos particulares.¹¹

Sabe-se que a ordem jurídica brasileira dota os atos tributários de fatores de eficácia, como a presunção de legitimidade e a exigibilidade, de modo que, por mais absurda que se apresente a pretensão neles contida, o ato produz efeitos até que outra decisão da própria autoridade ou de hierarquia superior o desconstitua.¹²

Na maior parte das vezes, tal fato dificulta a atuação preventiva da Administração Tributária para evitar a cobrança indevida de tributos e a causação de danos ao contribuinte, colaborando para os altos níveis de litigiosidade que vêm sendo apontados como um dos grandes problemas brasileiros, já que se estima que o contencioso tributário envolveria cerca de 15% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional. Há aproximadamente dezesseis processos tributários por grupo de dez mil habitantes no Brasil em contraste com um ou dois processos para o mesmo grupo em outros países.¹³

Apesar de parecer paradoxal, a responsabilização estatal em tais casos pode funcionar como um mecanismo de diminuição de litígios devido à segurança de que o Estado irá responder pelos prejuízos

¹⁰ Os direitos fundamentais, a despeito de sua classificação, dependem intrinsecamente da ação estatal e, consequentemente, de recursos públicos, que são necessários para torná-los efetivos diretamente, bem como para manter estruturas que vigiem a atuação do Estado e de terceiros garantindo os remédios necessários para o exercício do direito. Se, por definição, todo direito público subjetivo possui remédio jurídico apropriado, é importante considerar que todo remédio providenciado pelo Estado tem seu custo. O dever fundamental de pagar impostos constitui-se, por sua vez, na contribuição financeira indispensável para suporte do Estado exigida constitucionalmente de todos os membros da comunidade na medida de suas capacidades. Para aprofundamento do tema, conferir J. C. NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 3ª reimpressão, Coimbra: Almedina, 2012, p.185; L. FUCK, *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*, São Paulo, p.20.

¹¹ C. BANDEIRA DE MELLO, *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, 2015, p.1036; M. S. Z. DI PIETRO, *Responsabilidade Civil do Estado* In: *Responsabilidade Civil contemporânea: em homenagem a Silvio de Salvo Venosa*, São Paulo, 2011, p.393; Y. S. CAHALI, *Responsabilidade civil do Estado*, São Paulo, 2012, p.18-19; C. E. R. MONTEIRO FILHO, *Problemas de responsabilidade civil do Estado*, In: J. FREITAS (a cura di), *Responsabilidade Civil do Estado*, São Paulo, 2006, p.43.

¹² P. CARVALHO, *Direito Tributário, linguagem e método*, São Paulo, 2009, p.255.

¹³ E. SANTI – I. COELHO – P. BARRETO, *São Paulo na era da modernidade do fisco responsivo*. In: *Jota Notícias Jurídicas*, Brasília, 12 de julho de 2017.

causados ao cidadão no exercício de suas pretensões em âmbito fiscal, além de servir como um estímulo para melhorar o exercício da atividade tributária obstando alguns descuidos e abusos na atuação dos agentes públicos inerentes às dificuldades de interpretação e aplicação da norma jurídica dada a complexidade da legislação tributária no Brasil.¹⁴

Assim, a responsabilidade do Estado mostra-se relevante da perspectiva da concretização da função protetiva dos direitos fundamentais em âmbito tributário por constituir o instrumento apto a restaurar a esfera de direitos do contribuinte em face duma cobrança declarada inválida pelo Poder Judiciário apenas após anos de litígio. Do contrário, caso não houvesse reparação, o cidadão cujo patrimônio foi indevidamente restringido pela pretensão tributária inválida (o que visivelmente constitui a lesão do direito fundamental à propriedade e à liberdade) estaria financiando o exercício indevido da função de tributar.

A temática objeto deste artigo desperta interesse por ter sido pouco explorada pela doutrina e jurisprudência brasileiras num momento em que diversos países já desenvolveram estudos a respeito, visto que trata do necessário equilíbrio das relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o cidadão sobretudo no que tange à indispensável harmonização entre a imposição tributária e os direitos fundamentais, bem como por propor uma intrigante discussão sobre a correlação dos textos normativos que compõem o sistema de Direito para a construção da norma jurídica aplicável.¹⁵

No Brasil, a iniciativa dos contribuintes em promover ações judiciais de ressarcimento de danos materiais e morais contra a Administração Tributária ainda é modesta. Provavelmente, isso é devido ao custo do processo diante da baixa expectativa de vitória em face do Fisco em situações dessa natureza, apesar da interpretação do conjunto de enunciados prescritivos do Direito brasileiro estabelecidos na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional e no Código Civil de 2002 que versam sobre a atividade tributária e o dever de reparar danos claramente apontar para a responsabilidade do Estado em matéria tributária.

Parte-se do pressuposto de que as normas jurídicas não existem isoladamente, senão dentro dum contexto em que se relacionam entre si, no qual, ligadas umas às outras, compõem um sistema normativo que requer a interação de seus vários setores, didaticamente subdivididos para facilitar a compreensão das especificidades, já que constituem um todo unitário.¹⁶

¹⁴ A. SCAPIN, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, Belo Horizonte, 2017, p.4.

¹⁵ H. B. MACHADO, *Responsabilidade no Direito Tributário*, In: *Responsabilidade Civil Contemporânea em homenagem a Sílvio de Salvo Venosa*. São Paulo: Atlas: 2011, p.482.

¹⁶ P. CARVALHO, *Direito Tributário*, *op.cit.*, p.262.

A construção normativa doméstica da responsabilidade do Estado por danos resultantes da relação tributária confirma esse raciocínio, pois demanda a associação de alguns enunciados prescritivos presentes no ordenamento jurídico nos setores Constitucional, Tributário, Administrativo e Civil, isto é, não deriva unicamente da inteligência do art.37, §6º da CF/88.¹⁷

De fato, é necessário analisar os aspectos gerais da responsabilidade civil, como o conceito de dano, conduta, culpa e nexo de causalidade, os quais estão dispostos no Código Civil; a noção de entidade, órgão e agente público, acomodada na legislação administrativa; e, os direitos fundamentais e as limitações ao poder de tributar, prescritos na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional.¹⁸

Nessa lógica, pretende-se investigar como o Direito brasileiro vigente permite imputar ao Estado o dever jurídico de ressarcir danos materiais e morais sofridos pelo contribuinte em decorrência da relação tributária. Propõe-se uma investigação científica de caráter analítico à luz da Teoria Geral do Direito e do Direito nos setores Constitucional, Administrativo, Tributário e Civil, com base na supremacia da Constituição Federal de 1988 e dos valores nela inerentes, especialmente a proteção dos Direitos Fundamentais, elegendo como objeto de estudo o conjunto de enunciados prescritivos gerais e abstratos, individuais e concretos, pertencentes ao sistema jurídico brasileiro.

Far-se-á uso do método comparatístico de forma complementar ao método dedutivo e indutivo, especificamente a análise da interpretação dada pela Corte de Cassação italiana nos acórdãos n.500, de 22 de julho de 1999, e n.722, de 15 de outubro de 1999, os quais se mostram particularmente úteis e interessantes para a pesquisa dada a quase total ausência de monografias específicas sobre o tema no Brasil.

Para desenvolver o assunto, preliminarmente, busca-se aferir se a norma geral *neminem laedere* está positivada no Direito brasileiro e se é aplicável em âmbito tributário, isto é, se o Estado submete-se 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 fiscal. Essa

¹⁷ “As normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e, as normas, no seu resultado”. Logo, não há exata correspondência entre a norma e seu suporte físico, também denominado enunciado prescritivo. (Cfr. H. ÁVILA, *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 10 ed. São Paulo, 2009, p.30). “Cada norma é parte de um todo, de modo que não podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema, o todo no qual estão integradas”. (Cfr. E. R GRAU, *Direito Positivo e o Direito Pressuposto*, São Paulo, 1996, p.19).

¹⁸ É importante conceber o ordenamento jurídico como um sistema normativo – entendido como o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum. O sistema normativo pode ser subdividido em subsistemas compondo o sistema “global” não pela sua soma, mas sim pela conjugação recíproca e harmônica de seus elementos. G. ATALIBA, *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo, 1966, p.4.

demonstração requer o exame de alguns aspectos da Teoria Pura do Direito de Kelsen sobre a essencialidade da sanção para as normas jurídicas.

A partir de tais considerações, passa-se à análise dos critérios da responsabilidade do Estado no Direito brasileiro a partir do exame de seus pressupostos clássicos – conduta, dano e nexo de causalidade –, dando-se maior ênfase ao dano em virtude da sua centralidade na disciplina da responsabilidade civil, que corresponde a uma tendência moderna de deslocamento do foco do ato ilícito para o resultado danoso como consequência das profundas transformações sociais e jurídicas resultantes do progresso tecnológico que ampliou largamente as possibilidades de dano culminando na aplicação da teoria objetiva a um volume sempre maior de casos concretos.

Serão analisados acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que tratam do dever jurídico do Estado de ressarcir danos materiais e morais sofridos pelo contribuinte em consequência da relação tributária, sendo que dois deles constituem entendimento consolidado há mais de dez anos, bem como acórdãos de Tribunais brasileiros que exemplificam formas de conduta comissiva culposa do agente tributário e o acórdão proferido pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) em junho de 2017 ao julgar a apelação cível n.5003256-87.2015.4.04.7210/SC, o qual analisa a responsabilidade do Estado por omissão do agente público aproximando ainda mais o Direito brasileiro do Direito italiano, tendo em vista sua semelhança com os acórdãos n.698, de 19 de janeiro de 2010, n.5120, de 3 de março de 2011 e n.6283, de 20 de abril de 2012, proferidos pela Corte de Cassação italiana, os quais sucedem o acórdão 722/99 anteriormente citado em matéria de responsabilidade do Estado por dano tributário.

O recente acórdão do TRF4 revela um avanço no tratamento da matéria no Brasil, pois, por meio dele, reconheceu-se o dever jurídico da União Federal de ressarcir o dano causado ao contribuinte em razão de condutas omissivas da Administração Tributária. Isso porque, na maior parte das ações judiciais em trâmite nos tribunais brasileiros, o nexo de causalidade se estabelece entre o dano e a atividade primária do agente público, ou seja, a partir de uma conduta comissiva que se traduz na emissão do ato de lançamento, isto é, não com a sucessiva omissão na anulação do ato tributário ilegítimo que apenas será causa do dano se a atividade primária for realizada sem negligência do agente público com base nas declarações prestadas pelo contribuinte e em sua situação jurídica no momento da lavratura do ato, porém ocorrer alteração posterior que é desprezada pela Administração Tributária caracterizando a omissão culposa.

Por fim, o propósito deste estudo é auxiliar a compreensão jurídica das questões relacionadas ao dever do Estado de recompor o *status quo ante* do cidadão em virtude da relação tributária inclusive na forma de reparação pecuniária para restabelecer o equilíbrio rompido pela lesão, pois o prejuízo não reparado é um fator de inquietação social, propiciando a expansão dos horizontes da atividade tributária em seu aspecto

qualitativo, ou seja, como um estímulo a mais para que seu exercício se dê de forma correta e em total conformidade com os valores constitucionalmente estabelecidos.

2. Sanção, ato ilícito e dever jurídico

Segundo Kelsen, o ilícito é a ação ou omissão determinada pela ordem jurídica que forma a condição ou pressuposto dum ato de coerção imposto pela mesma ordem jurídica, sendo a sanção o ato de coação estatuído como sua consequência, ou seja, o resultado do ilícito. Por dever jurídico, entende-se a conduta que evita a aplicação da sanção, isto é: a conduta inversa àquela prevista como antecedente da regra sancionadora.¹⁹

Com base nessa premissa, Kelsen ensina: se o Direito é concebido como uma ordem coercitiva, uma conduta somente pode ser considerada objetivamente prescrita e, portanto, um dever jurídico, se uma norma relaciona à conduta oposta um ato coercitivo como sanção.

Logo, uma das possíveis formas de identificar que a ordem jurídica prescreveu certa conduta como um dever jurídico, e conseqüentemente que um sujeito está juridicamente obrigado a agir em determinado modo, é verificar se foi estipulada uma sanção à conduta oposta. Um dos exemplos da obra *Teoria Pura do Direito* é justamente o dever de não causar danos a outrem em razão da ordem jurídica relacionar o pagamento de uma indenização pelo prejuízo causado a terceiro.

Quando a ordem jurídica prescreve certa conduta pelo simples fato de estipular uma sanção à conduta oposta, é possível descrever a situação da seguinte forma: praticada a conduta, impõe-se a sanção, sendo a conduta condicionante da sanção denominada “conduta proibida” ou ilícito, e a conduta oposta, “conduta prescrita” ou dever jurídico.

O “ser-devida” da sanção inclui dentro de si o “ser-proibida” da conduta, que é seu pressuposto, e o “ser-prescrita” da conduta oposta. Por exemplo: se o fato *F* é um ilícito por estar ligado à sanção *C*, automaticamente é possível concluir que a conduta oposta ao fato *F* está prescrita como dever jurídico, já que, se for praticada, evitará a aplicação da sanção.

Essa é uma das formas de se constatar que a norma geral *neminem laedere* foi positivada pelo ordenamento jurídico brasileiro, visto que o legislador estipulou uma sanção – aplicada pelo Poder Judiciário por meio de atos coativos – como consequência para a hipótese “se causar dano a outrem”, como se verifica nos arts.186 e 927 do Código Civil e no art.37, §6º da CF/88. Em outras palavras: ao estabelecer uma sanção como consequência para a hipótese “se causar dano a outrem”, o legislador categoriza essa conduta como

¹⁹ H. KELSEN, *Teoria pura do Direito*, Martins Fontes, 1999, p.26.

um ilícito e a conduta contrária, isto é, “não causar dano a outrem” – *neminem laedere* –, como um dever jurídico.

3. A origem da norma geral *neminem laedere* e sua positivação no Direito italiano e no brasileiro

A norma geral *neminem laedere* (*alterum non laedere*) – que constitui o alicerce da responsabilidade civil, dando a exata dimensão de seu sentido – foi introduzida, pela primeira vez, no *Digesto* (*Pandectas*), que é uma das partes do *Corpus Juris Civilis*, Código *Justinianeu*, do Imperador Justiniano, de 526 d.C., ao lado de outros três preceitos descritos por Ulpiano: “viver honestamente” e “dar a cada um o que lhe é devido” – *iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*.²⁰

Na maior parte dos ordenamentos jurídicos, há sempre um preceito inspirado nessas três normas de Direito estabelecendo que a ninguém é permitido lesar outrem sem a imposição de uma sanção correspondente ao ressarcimento dos prejuízos causados, de modo que, por seu conteúdo, é considerada atual e importante até os dias de hoje, especialmente por constituir um verdadeiro limite à livre ação ou omissão capaz de prejudicar outras pessoas. Portanto, abrange não apenas a reparação do dano, mas inclusive a sua prevenção.²¹

Na Itália, tanto em âmbito doutrinário quanto jurisprudencial, reconheceu-se que a norma *neminem laedere* se depreende da cláusula geral de responsabilidade prevista no art.2043 do Código Civil italiano, que dispõe: “qualquer fato doloso ou culposo que causa a outrem um dano injusto obriga aquele que cometeu o fato a ressarcir o dano”. Tal posicionamento confirma o raciocínio já exposto de que a imposição da sanção de ressarcimento de danos para a hipótese “causar dano injusto a outrem” deixa subentendida a norma que estabelece o dever jurídico de “não causar dano injusto a outrem”, isto é, a norma *neminem laedere*.²²

No fim da década de 1990, diversas adaptações foram efetuadas no que se refere à responsabilidade civil aplicada ao Estado na Itália, sendo o modelo atual resultado da paciente construção jurisprudencial ocorrida após inúmeras discussões e divergências doutrinárias que acabaram permitindo a adequação

²⁰ E. PETIT, *Tratado elementar de Direito Romano*, Campinas, 2003, p.87-88;

²¹ A norma *neminem laedere* ou *alterum non laedere* (não lesar ninguém ou não lesar outrem) demonstra que o Direito resulta de um compromisso de utilidade estabelecido com o propósito de que os seres humanos não prejudiquem uns aos outros. Trata-se de uma regra baseada na ideia de que a felicidade se relaciona ao bem-estar individual e coletivo que é conquistado por meio do dever de não causar sofrimento a outrem, ou seja, não lesar a outrem, reciprocamente. R. DONNINI, *Prevenção de danos e a extensão do princípio neminem laedere*. In: R. NERY – R.DONNINI (a cura di.), *Responsabilidade Civil: estudos em homenagem ao professor Rui Geraldo Camargo Viana*, São Paulo, 2009, p.483.

²² C.GIOÈ, *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, Padova, 2009, p. 192.

desse instituto às exigências da sociedade, especialmente no que tange ao necessário equilíbrio na relação estabelecida entre o Estado e o cidadão, inclusive em âmbito tributário.²³

O acórdão n.500, de 22 de julho de 1999, proferido pelas Seções Unidas da Corte de Cassação italiana, foi um marco no percurso evolutivo da responsabilidade do Estado no país porque redefiniu a situação jurídica do particular em relação ao agir administrativo ao admitir a responsabilidade do Estado pelo ressarcimento do dano causado pelo agente público no exercício das atividades administrativas também na hipótese de lesão de interesse legítimo, que se refere à prática de atos de império (*ius imperii*), e não apenas no caso da lesão de direito subjetivo, como ocorria até então.²⁴

A Corte de Cassação afirmou expressamente que também o Estado, e não apenas o particular, submete-se à norma *neminem laedere*, já que a previsão dos princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, pelos arts.23 e 97 da Constituição italiana, destinados a disciplinar a ação administrativa e a limitar o exercício do poder discricionário da Administração Pública, agem como parâmetro para a atuação do Poder Público e conduzem, logicamente, à conclusão de que ao Estado se aplicam as consequências impostas pelo art.2043 do CC, de modo que os danos resultantes do descumprimento de tais princípios constituem fonte de responsabilidade, pois significa que a atividade pública foi desenvolvida fora das determinações constitucionais.²⁵

²³ F. D. BUSNELLI, *Dopo la sentenza n. 500. La responsabilità civile oltre il “muro” degli interesse legittimi*, In: *Rivista di Diritto Civile*, 2000, pp. 335-354.

²⁴ Com isso, houve a ampliação da abrangência das normas de responsabilidade do Estado, pois os atos administrativos relacionados ao exercício da função administrativa – os atos *ius imperii* – foram incluídos na categoria de fatos geradores do dever de reparar danos. A partir disso, considerou-se definitivamente superada a ideia de que o Estado é considerado um ente infalível e incapaz de cometer erros, visto que foram alargados os mecanismos para possibilitar a responsabilização do Estado em todas as hipóteses de atuação administrativa. Até então, negava-se o ressarcimento dos danos resultantes da lesão de interesse legítimo por entender que a cláusula do dano injusto contida no art. 2043 do CC contemplava exclusivamente o ressarcimento de danos por lesão duma posição jurídica qualificável como direito subjetivo. Negar o ressarcimento de danos por lesão a interesse legítimo era um modo de conferir imunidade à atividade estatal, pois, se ocorresse um dano em virtude do exercício do poder e da função administrativa, o Estado jamais seria responsabilizado. As Seções Unidas da Corte de Cassação reconheceram, portanto, a irrelevância da qualificação da situação jurídica do particular para afirmar o direito ao ressarcimento de danos pelo Estado. Noutras palavras, deixou de importar se o dano ocorrido era consequência da lesão de direitos subjetivos, sendo suficiente que a conduta resultasse da atividade pública ilegítima e que o interesse ao bem da vida fosse tutelado pela ordem jurídica. (Cfr. D. CHINDEMI, *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; G. BOLETTTO, *Responsabilità aquiliana e Amministrazione Finanziaria*, In: *Rassegna Tributaria*, 2008, p.23).

²⁵ O Poder Judiciário italiano declarou expressamente que compete à jurisdição ordinária analisar se houve violação de interesse legítimo ou de direito subjetivo por parte da Administração Pública no exercício de suas atividades. Dessa forma, afirmou que a norma secundária estabelece a aplicação da providência sancionatória por meio de atos coativos praticados pelo Estado-Juiz (“il giudice ordinario dovrà svolgere una più penetrante indagine, non limitata al solo accertamento dell’illegittimità del provvedimento in relazione alla normativa ad essa applicabile, bensì estesa anche alla valutazione della colpa, non del funzionario agente – da riferire ai parametri della negligenza o imperizia –, ma della P.A. intesa come apparato – sent. n. 5883/91 – che sarà configurabile nel caso in cui l’adozione e l’esecuzione dell’atto illegittimo, lesivo dell’interesse del danneggiato, sia avvenuta in violazione delle

Em outros termos, impõe-se ao Estado o dever de agir de acordo com a legalidade, a imparcialidade e a boa administração (boa-fé, transparência, razoabilidade etc.), pois a presença de tais princípios na ordem jurídica indica que a vontade do legislador é regular a atividade do Estado num modo que evite lesão à esfera jurídica do cidadão, inclusive em matéria fiscal.²⁶

Alguns meses depois, tal como efetuado no acórdão n.500/99, a Corte de Cassação declarou, por meio do acórdão n.722 de 15 de outubro de 1999, que, inclusive em matéria fiscal, a responsabilidade do Estado resulta da previsão constitucional dos princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, dispostos nos arts.23 e 97 da Constituição, bem como dos princípios a eles associados, prescritos em âmbito infraconstitucional, os quais regulam a ação administrativa e limitam o exercício do poder de tributar, previstos na Lei de Procedimentos Administrativos (Lei n.241, de 07 de agosto de 1990) e no Estatuto dos Direitos do Contribuinte (Lei n.212, de 27 de julho de 2000), impondo ao Estado o dever de respeitar, no exercício da tributação, os princípios de economicidade, publicidade, transparência, proporcionalidade, razoabilidade, colaboração e adequação.²⁷

O entendimento jurisprudencial da Corte de Cassação mostra-se útil como base para a construção normativa doméstica sobre o tema, ou seja, para investigar se o Direito brasileiro impõe ao Estado o dever de ressarcir os danos causados por seus agentes em razão do exercício da atividade tributária, pois se encontra consolidado há quase 20 anos bem como por sua visível compatibilidade com o modelo jurídico brasileiro, conforme será demonstrado a seguir.²⁸

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". (Cfr. ITALIA. Corte de Cassação, *acórdão n. 500*. Relator: Preden Pm Dettori, 22 de julho de 1999; M. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale: le ragioni di un convegno*, in: M. BASILAVECCHIA – TABET, Giuliano (a cura di), *Atti del convegno di Teramo, 22 e 23 novembre 2007*, Firenze: Gedit edizioni, 2009; G. BOLETO, *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria*. In: *Rassegna tributaria*, 2008, pp.42-59).

²⁶ A destruição da concepção do Estado como um ente infalível proporcionou uma aproximação maior do direito aplicado italiano com a experiência jurídica dos demais países pertencentes à União Europeia, já que a ideia da infalibilidade do Estado era incompatível com a visão dos demais países europeus. Isso distanciava a Itália da realidade comunitária, sendo imprescindível tal mudança.

²⁷ D. CHINDEMI, *Comportamento*, *op.cit.*, p.2; G. BOLETO, *Responsabilità per danni dell'Amministrazione Finanziaria*, In: *Rivista di Diritto Tributario*, 2003, pp.59-109.

²⁸ A afinidade do Direito brasileiro com o Direito italiano que permite realizar uma comparação profícua entre os dois sistemas jurídicos resulta, em primeiro lugar, da existência de uma sólida base romanística comum, pois 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. 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 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. Ademais, verifica-se que há 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;

No Direito brasileiro, apesar da possibilidade de inferir o dever de não causar dano a outrem, que se refere à norma geral *neminem laedere*, a partir da interpretação do conjunto de princípios prescritos nos arts.1º, 5º e 170 da CF/88, dos objetivos dispostos no art.3º da CF/88 e dos valores perseguidos pela República enunciados no Preâmbulo da Constituição, essa norma foi estampada nos arts.186 e 927 do CC e no art.37, §6º da CF/88, sendo que o último regula expressamente a responsabilidade do Estado pelos danos decorrentes de condutas praticadas por seus agentes, nessa qualidade, independentemente da demonstração da culpa *lato sensu*.²⁹

Ao analisar tais dispositivos, constata-se que, no Brasil, a norma geral *neminem laedere* pode ser aplicada como *regra* quando recair sobre o aspecto imediatamente comportamental, isto é, se entendida como mera exigência da ordem jurídica de não causar dano a outrem. Porém, pode ser aplicada também como *princípio*, quando enfocar o aspecto teleológico e concretizá-lo como um instrumento de realização de outras normas estabelecidas na Constituição Federal, como legalidade, solidariedade, igualdade, liberdade, propriedade, segurança, vida etc.³⁰

Além dos mencionados, há vários outros artigos na Constituição Federal de 1988, a partir dos quais se infere a positivação da norma *neminem laedere* no Direito brasileiro, como: i) art.5º, inciso V, que prevê o direito de resposta e a indenização por dano material, moral e à imagem; ii) art.5º, inciso X, que protege os direitos da personalidade, assegurando o direito à indenização por danos materiais e morais resultantes de sua violação; iii) art.5º, *caput*, que impõe a inviolabilidade do direito à: vida, liberdade, igualdade,

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). (Cfr. A. SCAPIN, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, *op.cit.*, p.29; J.C.M., ALVES, *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*, 2008, pp.3).

²⁹ J. A. SILVA, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo, 2012, p.08.

³⁰ “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação entre o estado das coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta necessária à sua promoção”. H. ÁVILA, *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, São Paulo, 2009, p.78.

segurança e propriedade; iv) art.1º, inciso III, que estipula como princípio superior a dignidade da pessoa humana; e, v) art.6º, *caput*, que prescreve a vida com educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência, proteção à maternidade, à infância e aos desamparados.³¹

Entretanto, o dispositivo constitucional de maior relevância para a determinação da presença da norma geral *neminem laedere* no ordenamento jurídico brasileiro é o art.5º, inciso XXXV, da CF/88, segundo o qual: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Trata-se da previsão expressa no Direito brasileiro da atuação do Estado-Juiz por meio de atos de coação, ou seja, da adoção de providências sancionatórias na hipótese de lesão à esfera jurídica de outrem e do não ressarcimento espontâneo dos danos causados.

Tal dispositivo deixa subtendido como dever jurídico “não lesar ou ameaçar direito de outrem”, por ser a conduta oposta àquela em relação a qual o legislador estabeleceu a sanção a ser aplicada pelo Poder Judiciário por meio de atos coativos, constituindo uma prova a mais de que a Constituição Federal de 1988 dispôs como norma primária dispositiva o dever de “não causar dano a outrem”.

4. A submissão da Administração Tributária à norma geral *neminem laedere* no Direito brasileiro

Além de submeter os cidadãos em suas relações privadas, a norma geral *neminem laedere* aplica-se também ao Estado no exercício das atividades públicas devido à previsão expressa do §6º do art.37 da CF/88 que impõe às pessoas jurídicas de direito público e às de direito privado prestadoras de serviços públicos o dever de ressarcir os danos causados como consequência da atuação de seus agentes.³²

Com base na teoria kelseniana, o dever jurídico do Estado de “não causar dano a outrem”, que traduz a norma *neminem laedere*, está implícito no próprio §6º do art.37 da CF/88, pois, parte-se da premissa de que, ao ligar expressamente determinada conduta a uma sanção, prescreve-se a conduta oposta como dever jurídico.³³

³¹ R. SILVA, *Hermenêutica Constitucional da Responsabilidade Civil*, In: *Revista da Emerj*, n.23, 2003.

³² O termo Estado é considerado em sentido amplo para abranger todas as entidades estatais, como a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, e seus respectivos prolongamentos administrativos, incluindo a Administração Tributária. Segundo o art.41, inciso do CC, o Estado é pessoa jurídica de direito público interno, por isso se insere entre os sujeitos destinatários da norma contida no §6º do art.37 da CF/88. Também estão obrigadas ao cumprimento da referida norma as pessoas jurídicas de direito público, de natureza meramente administrativa, instituídas por lei específica com o escopo de realizar atividades públicas descentralizadas da entidade que as criou, conforme os incisos IV e V do art.41 do CC; e, as pessoas jurídicas de direito privado, concessionárias de serviços públicos que também atuam em seu nome, segundo o art.44 do CC. Nessas duas hipóteses, o Estado responde pelos danos causados apenas de forma subsidiária, depois que esgotados os recursos dos sujeitos que produziram o dano.

³³ O art.37, §6º estabelece: “as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurando o direito

Dito de outro modo: se é dever jurídico prescrito pelo Direito a conduta oposta àquela em relação à qual foi imposta a sanção, então está subjacente no §6º do art.37 da CF/88 o dever do agente público de não causar danos a outrem no exercício da função administrativa”, confirmando-se, assim, a positividade da norma *neminem laedere* e a sua aplicação ao Estado no Direito brasileiro.

Além do §6º do art.37 da CF/88 ligar a conduta oposta (causar dano) a uma sanção (ressarcimento do dano) – o que já seria suficiente para demonstrar que não só o particular, mas também o Estado se submete à norma *neminem laedere* – no *caput* desse artigo, o legislador estabeleceu princípios para disciplinar o *modus operandi* da Administração Pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), reforçando sua intenção de definir um parâmetro para o desenvolvimento das atividades públicas, com o notório propósito de impedir a ocorrência de danos, de forma semelhante ao que ocorre na Itália.³⁴

Portanto, ao analisar a composição do art.37 da CF/88, constata-se que: i) no *caput*, estão previstos os princípios que regulam a ação administrativa demonstrando que o legislador disciplinou o comportamento da Administração Pública para evitar a ocorrência de danos como consequência da atuação de seus agentes, já que afirmou que a Administração direta e indireta deve obedecer aos princípios jurídicos de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; e, ii) no §6º do artigo, foi estipulado o dever de recompor os danos eventualmente causados e a responsabilidade direta do Estado pelos atos de seus agentes como um mecanismo para estimular o cumprimento dos princípios que vinculam a atuação administrativa previstos no *caput*. Logo, há estreita ligação entre o *caput* e o §6º no que tange a interpretação da norma *neminem laedere*.³⁵

A submissão do Estado à norma *neminem laedere* também se confirma a partir de outras normas infraconstitucionais que especificam a cautela do legislador ao disciplinar a atuação da Administração Pública, a exemplo da Lei n.9.784, de 29 de janeiro de 1999 que estabelece normas básicas de proteção aos direitos do administrado para melhor cumprimento dos fins administrativos sobretudo na realização do processo administrativo.³⁶

Dessa forma, é possível aplicar, no Brasil, uma interpretação semelhante à efetuada pela Corte de Cassação italiana no acórdão n.722/99 em matéria de responsabilidade do Estado, pois o dever estatal de ressarcir os danos decorrentes do exercício da função pública resulta também da existência de normas

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

³⁴ A. SCAPIN, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, *op.cit.*, p.34.

³⁵ *Ibidem*, p. 47.

³⁶ R. BACELLAR FILHO, *Direito administrativo e o novo Código Civil*. Belo Horizonte, 2007, p.38.

jurídicas que regulam o *modus operandi* da Administração Pública previstas em âmbito constitucional e infraconstitucional além da norma expressamente prescrita no §6º do art.37 da CF/88.³⁷

Frise-se que a atuação da Administração Pública em conformidade com os referidos princípios constitui um direito subjetivo do cidadão, de modo que, além de caracterizar a culpa do agente público, seu descumprimento determina a ilicitude do dano eventualmente suportado, ensejando o dever do Estado de repará-los.³⁸

Especificamente em relação à matéria fiscal, essas conclusões também se aplicam, já que a Administração Tributária atua diretamente na execução de atividades de arrecadação e fiscalização de tributos como parte integrante da Administração Pública. No entanto, há normas tributárias específicas, as quais comprovam que também na relação entre Fisco e contribuinte paira o dever de não causar danos, bem como, na sua ocorrência, o dever de ressarcimento.

Ao introduzir na Constituição Federal de 1988 uma seção específica para tratar das Limitações ao Poder de Tributar (art.150 a 152 da CF/88), o legislador constituinte demonstrou ter reconhecido o alto potencial destrutivo do fenômeno tributário e a necessidade de prescrever garantias constitucionais para a proteção do contribuinte, pois os fatos tributáveis atrelam-se a comportamentos que se conectam às liberdades fundamentais, atingindo obrigatoriamente a propriedade e a liberdade, sendo, portanto, suscetíveis de causar lesão a direitos subjetivos do sujeito passivo da obrigação tributária se exercidos

³⁷ O não ressarcimento de danos por atos praticados pelos agentes da Administração Pública, inclusive em matéria tributária, por si só é uma verdadeira contradição aos princípios e objetivos da República Federativa do Brasil, pois causar danos ao administrado no exercício das funções públicas viola princípios e regras jurídicas contidos nos arts.1º, 3º, 5º e 37 da Constituição, sobretudo no que se refere às normas que tratam da dignidade da pessoa humana, solidariedade, liberdade, legalidade, igualdade, justiça, certeza do direito, segurança jurídica, os quais podem ser considerados como integrantes da norma *neminem laedere*. J.A. SILVA, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo, 2017, p.08.

³⁸ A Constituição Federal de 1988 preservou a base normativa anterior por meio do art.37, §6º que dispõe: “as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurando o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”. Dois são os fundamentos para a aplicação da responsabilidade objetiva ao Estado, quais sejam: i) se a Administração Pública criou um risco de causar danos com o exercício de atividades em proveito de todos, deve promover a reparação caso o dano se concretize; e, ii) a necessidade de repartir os encargos públicos de modo igual, pois, além dos benefícios da atuação estatal, os danos sofridos por uns ou alguns membros da sociedade devem ser repartidos por todos. Trata-se do princípio da justiça distributiva, segundo o qual os ônus da produção de uma utilidade coletiva devem ser proporcionalmente distribuídos, não podendo gravar apenas um ou alguns dos membros da sociedade. Afirmam Maria Sílvia Zanella Di Pietro que: (...)“quando uma pessoa sofre um ônus maior do que o suportado pelos demais membros da coletividade, rompe-se um equilíbrio que necessariamente deve haver entre os encargos sociais, devendo o mesmo ser restabelecido por meio de indenização devida pelo Estado ao prejudicado, mediante a utilização de recursos do erário”. M. S. Z. DI PIETRO, *Responsabilidade Civil do Estado*. In: *Responsabilidade Civil contemporânea: em homenagem a Sílvia de Salvo Venosa*, São Paulo, 2011, p.349.

fora dos parâmetros legais estabelecidos por meio de princípios e regras que constituem o limite para o exercício da atividade fiscal.

Tais limitações abrangem um conjunto de normas jurídicas – tais como legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, não cumulatividade, vedação do tributo com efeitos confiscatórios, igualdade – que exprimem vedações constitucionais às entidades tributantes com fundamento na ideia de que “o poder de tributar implica o poder de destruir”.³⁹

Logo, além dos princípios dispostos no *caput* do art.37 da CF/88, os quais já seriam suficientes para submeter a Administração Tributária aos efeitos da norma *neminem laedere*, os princípios e regras específicos do setor tributário acima mencionados confirmam a vontade do legislador de proteger o sujeito passivo da relação tributária dos possíveis danos resultantes do exercício da função fiscal. Importante sublinhar que a atuação da Administração Tributária em conformidade com as referidas normas constitui direito subjetivo do contribuinte.⁴⁰

Dessa forma, na hipótese de o contribuinte sofrer danos em virtude do exercício da função fiscal, é possível que se verifique a lesão de duas categorias de direitos subjetivos: i) de regras e princípios tributários de cumprimento obrigatório pelo Fisco para realizar atos voltados à imposição do tributo; e, ii) dos direitos à propriedade e à liberdade. Isso é suficiente para que o dano seja qualificado como ilícito ensejando o dever de ressarcimento pelo Estado.

Portanto, ao estabelecer um limite à imposição tributária por reconhecer seus efeitos nocivos se exercida fora dos parâmetros estipulados, o legislador não apenas assegura e defende direitos fundamentais e valores como segurança, justiça, igualdade etc., mas torna evidente a existência de uma obrigação do Poder Público de adotar comportamentos corretos também em matéria fiscal para não causar lesão ao contribuinte sob pena de se submeter às consequências previstas no art.37, §6º da CF/88, ou seja, ao dever de ressarcir os prejuízos causados.

³⁹ Conforme as palavras de John Marshall no caso *McCulloch v. Maryland* 1819: “that the power to tax involves the power to destroy”, cuja tradução pode ser: “o poder de tributar implica o poder de destruir”. J. JURINSKI, *Tax reform*, California, 2000, p. 257.

⁴⁰ Especificamente em matéria tributária, essas conclusões também se aplicam, pois a Administração Tributária que atua diretamente na execução de atividades de arrecadação e fiscalização de tributos, isto é, no exercício da função fiscal, é parte integrante da Administração Pública, caracterizando-se como um dos seus setores especializados. Logo, ao transportar a ideia para o cenário das relações tributárias, o agente que causou o dano é credenciado da Administração Tributária federal, estadual ou municipal; e, o lesado é o sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, o contribuinte ou o responsável, segundo o art.121 do CTN. Entretanto, há normas tributárias específicas (art.150 a 152 da CF/88), as quais conformam que também na relação entre Fisco e contribuinte para o dever de não causar danos bem como, na sua ocorrência, o dever de ressarcimento.

5. Responsabilidade do Estado por danos tributários e a jurisprudência brasileira sobre o tema

Segundo estabelece o Direito brasileiro, para deflagrar a responsabilidade do Estado, requer-se a presença dos elementos estipulados no art.37, §6º da CF/88 e nos arts.927 e 186 do CC, considerados essenciais, sem os quais não existe dever de ressarcir. Tais elementos são: i) conduta (lícita ou ilícita) do agente público; ii) dano ilícito, o qual é denominado dano injusto pelo Direito italiano; e, iii) nexo de causalidade entre a conduta do agente público e o dano.⁴¹

O exercício da atividade tributária requer a prática de condutas comissivas, sendo a primeira delas a constituição do crédito tributário pelo lançamento, que é um ato administrativo cuja realização é obrigatória e vinculada sempre que for praticado o fato gerador que se enquadra na previsão legal.⁴²

O ato de lançamento pode ensejar a realização de outros atos que ameaçam concretamente o patrimônio do contribuinte, como: a inscrição do débito em dívida ativa, o indeferimento da certidão negativa de débito, a inscrição do nome no CADIN, a indisponibilidade de bens e direitos, o ajuizamento da execução fiscal etc., impedindo a participação em procedimentos licitatórios, o acesso ao crédito junto às instituições financeiras e a prática de atos importantes da atividade empresarial, o que pode gerar gastos, danos à imagem e até o encerramento de uma empresa.⁴³ No que se refere à pessoa física, graves danos também podem ocorrer, tais como: a impossibilidade de admissão em concursos públicos e empregos no setor privado, a frustração de negócios jurídicos e complicações financeiras capazes de violar o direito fundamental à vida digna, provocando o esgotamento físico e mental que abala a moral e o psicológico.⁴⁴ As condutas omissivas constituem um *non facere* relevante para o Direito por atingir um bem juridicamente tutelado. Ensejará a responsabilidade do Estado se houver violação do dever do agente público de intervir em determinada situação para evitar o dano. Sua essência está em não se ter agido de certo modo quando a ação era necessária.

⁴¹ C. BANDEIRA DE MELLO, *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, 2015, p.1036; M. S. Z. DI PIETRO, *Responsabilidade Civil do Estado* In: *Responsabilidade Civil contemporânea: em homenagem a Sílvia de Salvo Venosa*, São Paulo, 2011, p.393; Y. S. CAHALI, *Responsabilidade civil do Estado*, São Paulo, 2012, p.18-19; C. E. R. MONTEIRO FILHO, *Problemas de responsabilidade civil do Estado*, In: J. FREITAS (a cura di), *Responsabilidade Civil do Estado*, São Paulo, 2006, p.43.

⁴² P. CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 23.ed, São Paulo, 2011, p.475.

⁴³ No Direito brasileiro, alguns doutrinadores definem o ato administrativo a partir do próprio conceito de ato jurídico, tal como Lucia Valle Figueiredo ao afirmar que “ato administrativo é a norma concreta (e individual), emanada pelo Estado, ou por quem esteja no exercício da função administrativa, cuja finalidade é criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre o Estado e o administrado, suscetível de ser contrastada pelo Poder Judiciário”. No exercício da função fiscal, são considerados de maior relevância os seguintes atos administrativos: i) ato administrativo de lançamento de ofício e “autolancamento”; ii) ato administrativo de revisão da atividade do contribuinte (“ato de lançamento e imposição de multa”); iii) ato administrativo de inscrição em dívida ativa; e, iv) ato de ajuizamento de execução fiscal. L. V. FIGUEIREDO, *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, 2003, p.43.

⁴⁴ A. SCAPIN, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, *op.cit.*, p.28.

Portanto, requer a efetiva potencialidade do agir associada ao dever jurídico de fazê-lo. O não exercício da autotutela pelo agente público que deixa de anular atos ilegais para restaurar a legalidade violada é exemplo de conduta omissiva que pode produzir danos ao contribuinte passíveis de ressarcimento pelo Estado, conforme será melhor analisado por meio do exame do acórdão proferido pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região na Apelação Cível n.5003256-87.2015.4.04.7210/SC.

Na atualidade, não obstante a relevância dada a conduta, o pressuposto lógico e essencial da responsabilidade civil é a existência de dano como resultado da conduta de um terceiro, isto é, de pessoa diversa lesada, sendo o substrato mínimo da responsabilidade: a ação causadora e o resultado danoso vinculados pelo nexo de causalidade.⁴⁵

A noção jurídica de dano não coincide com a comum, sendo necessário distinguir a ideia geral difundida pela linguagem corrente que usa o termo dano se referindo à sensação subjetiva de quem sofre com a conduta alheia, do dano que realmente enseja responsabilidade civil, ou seja, aquele considerado do ponto de vista do Direito. Entende-se que: “dano, para fins de responsabilidade civil, é aquilo que o direito objetivamente considera e não aquilo que a vítima subjetivamente assim considera”. Desse modo: “para que haja responsabilidade, é necessário que tenha havido conduta ilícita ou resultado ilícito; ou ainda, conduta ilícita que enseja o resultado ilícito”.⁴⁶ Na Itália, utiliza-se o termo dano injusto para identificar o dano considerado do ponto de vista jurídico e simplesmente dano na linguagem comum.

Isso porque, apesar de constituir um fenômeno unitário, o dano possui dois aspectos que se referem aos dois momentos de sua ocorrência, quais sejam: i) dano-evento, que corresponde à lesão de direitos subjetivos ou de interesses juridicamente relevantes, intitulado “dano injusto” pelos italianos; e, ii) dano-consequência, que é o prejuízo econômico efetivamente suportado, que servirá como referência ao ressarcimento. Tal desmembramento é essencial para o estudo da responsabilidade do Estado por dano tributário.⁴⁷

Logo, a conduta (lícita ou ilícita) produz um evento danoso, o qual será considerado ilícito se revelar a lesão de direito subjetivo ou de interesse juridicamente relevante, além de prejuízo econômico que normalmente a ele se associa como consequência material, sendo esse o sentido jurídico de dano.

A lesão de direitos subjetivos ou de interesses juridicamente relevantes que enseja a ilicitude do dano corresponde à lesão de direitos fundamentais da personalidade e da propriedade e à violação do leque de

⁴⁵ F.D.M. ALMEIDA – J. S. CARVALHO FILHO, *Controle da Administração Pública e Responsabilidade do Estado*, In: M.S.Z.DI PIETRO (a cura di), *Tratado de Direito Administrativo*, São Paulo, 2014, p.243.

⁴⁶ F. ALMEIDA – J. CARVALHO FILHO, *Controle da Administração Pública e Responsabilidade do Estado* In: M. DI PIETRO (a cura di.), *Tratado de Direito Administrativo*, São Paulo, 2014, p.243.

⁴⁷ G.ALPA, *Manuale di Diritto Privato*, Padova, 2015, p. 651; A. TRABUCCHI, *Istituzioni di Diritto Civile*, Padova, 2015, p.1142; M. FRANZONI, *Il danno risarcibile*, Milano, 2010, p. 349.

direitos que resultam da relação normal em um Estado de Direito entre a Administração Pública e os cidadãos, a exemplo do direito à: legalidade, segurança jurídica, igualdade, imparcialidade, moralidade, boa-fé, à proporcionalidade etc.⁴⁸

O legislador brasileiro não especificou expressamente nos arts.186 e 927 do CC quais são os danos que merecem a tutela do Direito, já que utilizou o termo dano genericamente por se tratar de uma cláusula aberta. Porém, há na Constituição Federal de 1988 um direcionamento sobre a área de circunscrição do dano passível de ressarcimento devido à especificação dos direitos e interesses que o ordenamento jurídico selecionou como tuteláveis e merecedores proteção jurídica, dentre os quais estão os direitos fundamentais da pessoa humana prescritos no art.5º da CF/88, como a propriedade e a liberdade; e, o direito à livre iniciativa econômica, estabelecido no art.170 da CF/88, os quais constituem objeto da lesão no dano tributário. Portanto, os danos que incidem sobre direitos que a ordem jurídica escolheu tutelar são reputados ilícitos.

O Direito brasileiro estabelece a responsabilidade subjetiva e objetiva.⁴⁹ Diferem-se ambas as espécies porque, na primeira, admite-se o dever de ressarcimento de danos exclusivamente nas hipóteses em que o dano apresentar como causa uma conduta ilícita, conforme o *caput* do art.927 do CC combinado com o art.186 do CC; ao passo que, na segunda, a causa do dano pode também ser uma conduta lícita, segundo dispõe o parágrafo único do art.927 do CC e, no que tange à responsabilidade do Estado, o §6º do art.37 da CF/88.⁵⁰

A conduta ilícita refere-se à infração de um dever jurídico preexistente pelo agente público mediante culpa (*lato sensu*), que se vislumbra no descumprimento dos princípios que regulam o *modus operandi* do

⁴⁸ G. ALPA, *Manuale di Diritto Privato*, Padova, 2015, p.576; R. CARLEO – S. MARTUCELLI – S. RUPERTO, *Istituzioni di Diritto Privato*, Roma, 2014, p.787; E. CASETTA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2015, p.461.

⁴⁹ “No nosso ordenamento jurídico, reconhece-se em determinadas hipóteses a responsabilidade objetiva, conservando, porém, o princípio da imputabilidade do fato lesivo, fundado na culpa. Temos, de um lado, a culpa, e, de outro, o risco, por força de lei, como fundamento da responsabilidade civil”. M.H. DINIZ, *Curso de Direito Civil brasileiro*, São Paulo, 2017, p.457; F.C. SCAFF, *A responsabilidade do empresário pelo fato do produto e do serviço, do Código Civil ao Código de Defesa do Consumidor*, São Paulo, p.23-33.

⁵⁰ Houve um tempo em que o sistema brasileiro de responsabilidade civil era muito mais simples do que é atualmente, já que se resumia na cláusula geral estabelecida no art.159 do CC/16 que prescrevia a responsabilidade subjetiva, a qual exigia a comprovação da culpa (*lato sensu*) do sujeito que realizou a conduta causadora do dano. Essa teoria foi considerada a grande vedete da responsabilidade civil, pois ainda eram raros os casos de responsabilidade objetiva. No entanto, aos poucos, a culpa deixou de ter a mesma importância, pois tornou-se insuficiente, perdendo cada vez mais espaço na responsabilidade civil, sobretudo porque a responsabilidade objetiva passou a ser considerada uma exigência social e de justiça. A Constituição Federal de 1988 deu um relevante passo para o desenvolvimento da responsabilidade civil ao pacificar a questão do ressarcimento por danos morais no art.5º, incisos V e X e ao estender a responsabilidade objetiva do Estado para todos os prestadores de serviços públicos, conforme disposto no art.37, §6º. (Cfr. S. CAVALIERI FILHO, *Programa de Responsabilidade Civil*, 11.ed., São Paulo, 2014, p.02; Y. S. CAHALI, *Responsabilidade civil do Estado*, 4.ed., São Paulo, 2012, p.18-19; C. R. GONÇALVES, *Direito Civil brasileiro: Responsabilidade Civil*, 5.ed., São Paulo, 2010, v.4, p.453.).

Estado, produzindo o resultado danoso. Já a ilicitude do resultado danoso decorre da contrariedade ao Direito que se traduz na lesão de um direito subjetivo ou de um interesse juridicamente relevante.

As exigências tributárias flagrantemente ilegais constituem um exemplo de conduta ilícita do agente público que enseja a condenação do Estado ao ressarcimento dos danos causados ao contribuinte. Ao julgar o Recurso Especial nº1.139.492/PB, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que se tratava de um erro grosseiro praticado pelo agente público passível de ressarcimento de danos o ajuizamento de execução fiscal para cobrança de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em face de pessoa física em relação a imóvel cuja propriedade era do próprio Município exequente.⁵¹

Alguns exemplos retirados da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) em que houve condenação ao ressarcimento de danos como consequência de erro grosseiro do agente público revelando negligência ou imprudência no desempenho da função fiscal são: a não regularização de cadastros da Administração Tributária com a alteração do código fiscal CPF/MF ou CNPJ do proprietário do veículo automotor após a transferência e a regular comunicação da venda, ensejando a cobrança de imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA) ao antigo proprietário, o protesto da CDA e a inserção de seu nome no CADIN⁵²; a execução fiscal promovida em face de homônimo do contribuinte sem conferência do CPF/MF ou CNPJ⁵³; IPTU de imóvel que foi objeto de desapropriação pelo Município há mais de 10 anos⁵⁴, entre outros.

Outra situação em que houve condenação do Estado ao ressarcimento dos danos suportados pelo contribuinte em virtude de conduta ilícita do agente público diz respeito ao bloqueio de bens e a penhora do faturamento da empresa indevidos. A indisponibilidade consiste numa limitação imposta ao titular do direito que lhe retira o poder para realizar negócios jurídicos de forma eficaz por subtrair a legitimidade para a sua realização. Logo, há uma limitação ao direito de disposição do bem, mas que, regra geral, não impede o devedor de usá-lo e usufruí-lo, podendo até mesmo ser oferecido em garantia.⁵⁵

Contudo, há situações, na prática, em que ocorrerá verdadeira privação do exercício do direito à propriedade em todos os aspectos. Isso se dá, por exemplo, quando se trata de numerário depositado em instituições bancárias, pois, ao receber a ordem de indisponibilidade, ficará o banco depositário

⁵¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial nº1.139.492/PB*, Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília. J. 17/05/2011.

⁵² BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, *Apelação n.0002912-39.2014.8.26.0370*, Relator Desembargador Oscild de Lima Júnior. Julgamento em 03/06/2016.

⁵³ BRASIL, Tribunal Regional Federal 3ª Região, *Apelação n. 1905302/SP*, Relator Desembargador Federal Antonio Cedenho. e-DJF3 Judicial em 02/09/2016.

⁵⁴ BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, *Apelação Cível n.0002382-87.2014*, Relator Desembargador Venicio Salles, Julgamento em 26/09/2016.

⁵⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2ªT, *REsp 1.377.507/SP*, rel. Min. Og Fernandes, j.26.11.2014, DJ 02.12.2014.

incumbido de “bloquear” os valores, tornando inoperantes para o titular da conta as operações de saque e transferências a qualquer título. Nessa hipótese, o devedor fica absolutamente privado de seus bens depositados em instituições financeiras, de modo que a ordem judicial acaba impedindo totalmente o exercício do direito à propriedade. Em relação às pessoas físicas, tal situação pode privá-las dos recursos para a própria subsistência como a compra de alimentos e remédios, bem como o adimplemento de contas de água, luz, energia, o que causa a suspensão do serviço e afeta o direito a uma vida digna.⁵⁶ No que tange às pessoas jurídicas, o bloqueio de contas pode impedir o exercício da atividade de empresa, impossibilitando o cumprimento da folha de pagamentos, de modo que o dano repercute sobre outras pessoas, por exemplo, os funcionários e suas famílias.

A esse respeito, o STJ firmou entendimento em julgamento de recurso repetitivo (REsp n. 1.377.507/SP), no sentido de que, para que o juiz determine a indisponibilidade de bens autorizada pelo art.185-A do CTN, é necessário que sejam cumpridos os seguintes requisitos: i) citação do devedor tributário; ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal; iii) não localização de bens penhoráveis após esgotadas as diligências realizadas pela Fazenda. Ressalte-se que a busca por bens penhoráveis do devedor constitui um encargo do exequente, o qual só pode ser transferido para o Poder Judiciário em casos excepcionais.⁵⁷

Existe inclusive a Súmula n.560 do STJ, aprovada em 09 de dezembro de 2015 nesse sentido: “a decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art.185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado se infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios de registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran”.⁵⁸

Dessa forma, o bloqueio de bens realizado sem o atendimento a qualquer um dos requisitos acima descrito deve ser considerado ilícito, ou seja, contrário ao Direito e culposos, podendo ensejar o ressarcimento pelos danos causados ao contribuinte, pois se trata de entendimento consolidado do STJ manifestado em julgamento de recurso repetitivo, o qual deve ser atendido pela Fazenda Pública, conforme já anteriormente apontado.

⁵⁶ C. M. DADICO – I. S. SLIWKA, *Medidas assecuratórias do crédito tributário: cautelar fiscal, indisponibilidade de bens e BACEN-JUD*, Porto Alegre, 2006, p.24.

⁵⁷ Dispõe o art.185-A do CTN que: “na hipótese do devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial”.

⁵⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2ªT, REsp 1.377.507/SP, rel. Min. Og Fernandes, j.26.11.2014, DJ 02.12.2014.

Caso interessante foi decidido pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgamento da Apelação Cível n.1981649/SP, em que foi incluído o nome do ex-sócio no polo passivo da execução fiscal mesmo após a sua retirada do quadro societário da empresa. Considerou-se devida sua inclusão no processo por tratar-se de cobrança de débitos relativos ao período em que ainda figurava como sócio. Entretanto, reconheceu-se que houve dano passível de ressarcimento em relação ao bloqueio de sua pensão previdenciária, da qual o ex-sócio foi privado pelo período de três meses, o que caracterizou a negligência da Fazenda Pública na prática do ato qualificando a conduta como ilícita. O resultado danoso também é ilícito, visto que foi obstado o saque do dinheiro para a sua subsistência apontando a lesão de direitos fundamentais relacionados ao mínimo essencial para uma vida digna.⁵⁹

Ao julgar a Apelação Cível n.0002382-87.2014, a 12 Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo condenou a Municipalidade ao ressarcimento dos danos causados pelo bloqueio da conta bancária de uma pessoa em execução fiscal ajuizada em face de homônimo do devedor. Na fundamentação do acórdão, afirma-se que houve imprudência do agente público ao informar o CPF/MF errado do executado, que gerou danos passíveis de ressarcimento em relação ao período em que a conta permaneceu bloqueada. Declara-se que o simples bloqueio cumulado com o transtorno de “correr atrás” de meios para resolver o problema causado pelo Município implica em constrangimentos capazes de justificar a indenização por danos morais.⁶⁰

Na Apelação n.1004583-02-2015, a 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo condenou a Administração Tributária ao pagamento de indenização por danos morais ao contribuinte pelo ajuizamento de 11 (onze) execuções fiscais indevidas referentes à cobrança de IPTU de vários exercícios financeiros de imóvel que não era de sua propriedade, inclusive com o bloqueio de valores em conta poupança que durou mais de dois anos.⁶¹ No acórdão proferido, reconhece-se que houve violação do bom nome e da honra objetiva do executado em decorrência das onze execuções ajuizadas, fazendo-o passar por mal pagador, além de privá-lo da fruição de seus bens pelo período de 2 anos durante o qual sua conta poupança permaneceu bloqueada, de forma que foi preciso contratar um advogado para resolver o problema que não foi solucionado em via administrativa.

Declara-se que a situação vivenciada ultrapassou o mero dissabor dos problemas cotidianos, sobretudo diante da necessidade de esperar 2 anos para o desbloqueio da conta, o que caracteriza o descumprimento

⁵⁹ BRASIL, Tribunal Regional Federal 3ª Região, 3.T, *Apelação Cível n.1981649/SP*, Relator Desembargador Federal Nery Junior. e-DJF3 Judicial em 13/03/2015.

⁶⁰BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 12 Câmara de Direito Público. Relator Desembargador. Venicio Salles. j. 26.09.2016. DJe- 26.09.2016. out. 2016. Nesse mesmo sentido: 9ª Câmara de Direito Público. J.18.10.2016. DJe – 18.10.2016.

⁶¹ BRASI, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 6ª Câmara de Direito Público, *Apelação n.1004583-02.2015*, Relator Desembargadora Silvia Meirelles, J. 24.10.2016, DJe- 27.10.2016.

do princípio da confiança e da eficiência dada a inércia em desfazer o mal-entendido por esse longo período.

Ao analisar os processos judiciais ajuizados no Brasil cujo objeto é a responsabilidade do Estado por danos resultantes da relação tributária, constatou-se que, na maior parte das situações, o pedido do contribuinte restringe-se à indenização por danos morais.

Há entendimento da Segunda, Terceira e Quarta Turmas do STJ que considera caracterizado o abalo moral do contribuinte submetido à ação de execução fiscal para a cobrança de tributo devidamente pago. No julgamento do Recurso Especial n.773.470/PR, 2ª Turma, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, declarou-se que o ajuizamento indevido de execução fiscal pode justificar o ressarcimento de danos morais quando ficar provado a ocorrência do abalo moral, sendo possível inclusive, em algumas hipóteses, utilizar o mecanismo da presunção, ou seja, reconhecendo o dano *in re ipsa*. Esse entendimento, desde então, tem sido reproduzido em casos semelhantes, não só pelo próprio STJ, mas pelos tribunais regionais brasileiros.⁶²

A decisão baseou-se no entendimento adotado em relação aos processos em que foi efetuada a inscrição indevida em cadastros de proteção ao crédito e protestos indevidos de títulos, os quais, por si sós, justificam o pedido de ressarcimento a título de danos morais, tendo em vista a possibilidade de presunção do abalo moral sofrido. Afirmam a Ministra Eliana Calmon: “se no caso da mera inscrição em cadastro de inadimplentes o dano é presumido, com maior razão ainda o será na hipótese de ajuizamento de execução fiscal para cobrança de débito pago anteriormente”.⁶³

O tema foi revisitado pela 2ª Turma do STJ por ocasião do julgamento do AgRg no Agravo de Instrumento n.1163571/RJ. Atuou como relatora a própria Ministra Eliana Calmon, em 20 de abril de 2010, mantendo-se o posicionamento. Declarou-se a possibilidade de caracterizar o dano moral *in re ipsa* (dano moral presumido) nas hipóteses de ajuizamento de execução fiscal para cobrança de valor a título de tributo já anteriormente pago.⁶⁴

Logo, segundo tal entendimento, o ajuizamento de execução fiscal indevida gera o direito à indenização por dano moral independentemente da prova da objetiva lesão à honra e à reputação sofrida pelo autor, admitindo a presunção. Isso porque, o erro da Administração Tributária de promover a execução fiscal para cobrar tributo devidamente pago, isto é, para cobrar dívida inexistente, gera o constrangimento da

⁶² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial n.773.470/PR*, Relatora Ministra Eliana Calmon, Brasília, Julgamento em 02/03/2007.

⁶³ *Idem*

⁶⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *AgRg em Agravo de Instrumento n.1.163.571/RJ*, Relatora Ministra Eliana Calmon. Brasília. Julgamento 05/05/2010.

citação em indevida demanda judicial com a consequente pecha de “devedora”. Logo, há dano ao nome.

65

A indenização por danos morais deve ser arbitrada pelo juiz caso a caso segundo seu senso de justiça e razoabilidade no intuito de desencorajar a reiteração da ilicitude pelo causador do dano, porém sem lhe causar ruína; e, para compensar o abalo sofrido pela vítima, desde que não gere enriquecimento sem causa.

Conforme anteriormente observado, no Direito brasileiro, aplica-se como regra geral a teoria da responsabilidade objetiva, segundo a qual existe o dever jurídico do Estado de ressarcir o dano sofrido pelo contribuinte mesmo quando não houver violação pelo agente público do dever de cuidado no exercício da atividade administrativa, no que se inclui a responsabilidade estatal por condutas lícitas. Em tais situações, torna-se irrelevante a valoração da conduta, já que o foco da responsabilidade recai sobre a conjuntura da vítima do dano e a necessidade de recompor a situação ao *status quo ante*.

Desse modo, a conduta causadora do dano poderá ser lícita, no entanto, o resultado danoso deverá ser necessariamente ilícito, pois, para que se verifique a responsabilidade do Estado, a ilicitude é um componente que deverá estar presente: na conduta e no dano, ou apenas no dano.⁶⁶

No que tange às condutas lícitas causadoras de danos ilícitos, primeiro passo para identificá-la é verificar sua compatibilidade com a lei. Conforme o princípio da legalidade disposto no inciso II do art.5º, no *caput* do art.37 e no inciso I do art.150 da CF/88, bem como no art.97 do CTN, o agente público, em toda a sua atividade funcional, sujeita-se aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, não podendo deles se afastar sob pena do ato praticado ser inválido, ensejando sua anulação e, em caso de causar dano, a responsabilidade do Estado.

A análise do dever jurídico do Estado de ressarcir o dano resultante de condutas lícitas torna-se interessante devido ao conflito de interesses entre a licitude do agir administrativo, isto é, o interesse público de aplicar os instrumentos previstos em lei destinados ao cumprimento da obrigação fiscal – que constitui obrigação do agente público na ocorrência do fato gerador sem margem de liberdade sobre a cobrança do tributo, de um lado –; e, o exercício dos direitos fundamentais à propriedade e à liberdade, inclusive à livre iniciativa, por parte do contribuinte, no sentido de que tais direitos não podem ser sacrificados além da ação legítima do Fisco, de outro lado.

Quando se afirma que, aplicando-se a responsabilidade objetiva prescrita no §6º do art.37 da CF/88, o legislador admitiu o ressarcimento também do dano que resulta da conduta lícita, não se está referindo

⁶⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial n.1.355.390/MA*, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília, Julgamento em 02/04/2014.

⁶⁶ F. ALMEIDA – J. CARVALHO FILHO, *Controle da Administração Pública e Responsabilidade do Estado*, *op.cit.*, p.341.

ao dano como consequência natural e legítima do emprego das medidas estipuladas pela lei dado o descumprimento de um dever jurídico imposto ao lesado, o qual, por questões didáticas, será denominado de dano lícito, mas sim à possibilidade de, a partir de uma atuação lícita, ser provocado um dano contrário ao Direito, isto é, ilícito.⁶⁷

A título de exemplo: é lícito à Administração Tributária constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos limites da lei, se o contribuinte praticar o fato gerador do tributo, sendo igualmente lícito ao ente público perseguir o pagamento não efetuado espontaneamente no prazo legal com a utilização de instrumentos prescritos em lei voltados ao atendimento do interesse público dado o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.

Os danos sofridos pelo contribuinte nesse caso são justificados pela ordem jurídica, pois cada membro da sociedade está obrigado a contribuir para o custeio das despesas públicas, o que torna legítima a ação do Estado dirigida a: instituir tributos, exigir seu pagamento no prazo legal, desde que praticado o fato descrito na hipótese de incidência tributária, e exercer o direito de ação, promovendo a execução fiscal, se houver inadimplemento.⁶⁸

Entretanto, se o tributo é indevido, o dano suportado pelo contribuinte é considerado ilícito e, portanto, passível de ressarcimento, embora a conduta de perseguição da satisfação do débito seja lícita. Parece estranha a ideia de que, ao exigir o pagamento de um tributo indevido – que regra geral caracterizaria a conduta como ilícita – o agente público pode estar agindo lícitamente, sendo somente o dano ilícito. Todavia, essa afirmação é possível ao considerar que, diferentemente do que ocorre na Itália, no Brasil, os atos administrativos todos dotados de presunção de legitimidade e que, além disso, em alguns casos, não há culpa *lato sensu* do agente público na prática do ato.

Devido à presunção de legitimidade, que torna o ato válido e eficaz, não é possível falar em contrariedade ao Direito, ou seja, em antijuridicidade, até que se prove o contrário, de modo que a Administração Tributária poderá buscar a satisfação do crédito fiscal pela inscrição do débito em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, praticando atos de constrição do patrimônio do devedor, como: penhoras e bloqueios de bens, inscrição do nome no CADIN e indeferimento de certidões negativas de débito etc. Trata-se de presunção *iuris tantum* posta pelo Direito de que todo o processo de realização do ato administrativo se deu nos moldes das normas jurídicas que o regulam até que se prove e se constitua o contrário, visto que se trabalha com o controle de validade dos atos *a posteriori*. Logo, a presunção de legitimidade dos atos administrativos somada à ausência de culpa *lato sensu* confere o caráter lícito à conduta do agente público até que sobrevenha a declaração da ilegitimidade, permitindo que o

⁶⁷ Denominado no Direito italiano como dano injusto.

⁶⁸ A. SCAPIN, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, *op.cit.*, p.158.

contribuinte seja submetido às consequências extremamente gravosas da cobrança do crédito tributário, ainda que o ato seja declarado ilegítimo tempos depois.

Em tal caso, o Estado é responsável pelo ressarcimento dos danos causados ao contribuinte pela ativação dos mecanismos para buscar a satisfação do crédito tributário se inexistir dever jurídico a ser cumprido, 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.

Na inexistência do dever jurídico de pagar tributo, o dano é ilícito, ou seja, lesivo a direitos subjetivos, visto que a ablação do patrimônio e a execução forçada de bens, que resulta da relativização de direitos fundamentais imposta pela lei, é permitida tão somente se houver o dever jurídico de pagar o tributo e o respectivo descumprimento, caso contrário há nítida violação de direitos. Logo, a ausência da dívida caracteriza a ilicitude do dano, ensejando a responsabilidade do Estado apesar da conduta do agente público ser considerada lícita.⁶⁹

6. TRF4ª, Quarta Turma, Apelação Cível n.5003256-87.2015.4.04.7210/SC: uma maior aproximação entre o Brasil e a Itália

Em junho de 2017, a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) negou provimento ao recurso de apelação interposto pela Administração Tributária mantendo a sentença que condenou a União Federal a pagar o valor de R\$20.000 a título de indenização por danos morais ao contribuinte em decorrência do ajuizamento de execução fiscal que lhe ocasionou transtornos vislumbrados no espanto ao receber a citação em processo judicial, na necessidade de contratar um advogado para efetuar sua defesa, na penhora de seu veículo automotor e na inscrição de seu nome no CADIN, causando um sentimento de profunda tristeza e o comprometimento de sua imagem.⁷⁰

Segundo informações do processo, a União Federal ajuizou execução fiscal em 2005 perante a Comarca de Camburiu no Estado de Santa Catarina em face do contribuinte para cobrança de débito tributário relativo ao imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), devidamente inscrito em dívida ativa, referente aos exercícios financeiros 2001/2002, 2002/2003 e 2003/2004.⁷¹

Contudo, em 2006, foi expedido um memorando pela Receita Federal do Brasil dirigido ao Chefe do Serviço de Dívida Ativa da Procuradoria da Fazenda Nacional para informar sobre o cancelamento da

⁶⁹ A. SCAPIN, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, op.cit., p.357

⁷⁰ A. SCAPIN, *TRF4 condena União a indenizar danos tributários sofridos pelo contribuinte em razão de omissão culposa*, In: *Revista de Doutrina TRF4* n.79, Porto Alegre, 2017, p.853.

⁷¹ BRASIL, TRF4, 4.T, *Apelação Cível n.5003256-87.2015.4.04.7210/SC*, Rel. Des. Luís Alberto D'Azevedo Aurvalle, J. 07/06/2017.

DIRPF (Declaração Anual de Imposto sobre a Renda) e do respectivo débito tributário dada a apresentação da declaração de não reconhecimento de DIRPF pelo contribuinte no fim de 2005 comunicando a falsificação de seus documentos por terceira pessoa e comprovando não ser o autor da declaração apresentada.

Constata-se que a União Federal reconheceu que a dívida tributária exigida do contribuinte era indevida, pois efetuou o cancelamento administrativo da DIRPF do exercício financeiro 2002, ano-calendário 2001. Todavia, a autoridade fiscal e a Procuradoria da Fazenda Nacional deixaram de efetuar qualquer verificação acerca das DIRPF posteriores, ou seja, relacionadas aos anos 2002/2003 e 2003/2004, as quais continuaram a ser cobradas mediante processo executivo apesar dos fortes indícios de falsidade já constatados, ensejando a inscrição do contribuinte no CADIN e a sua citação 07 anos após o reconhecimento da fraude e da comunicação do cancelamento da DIRPF de 2002 pela própria Receita Federal do Brasil.

No momento da propositura da execução fiscal, o contribuinte não havia protocolado a declaração de não reconhecimento da DIRPF, por isso o ato de ajuizamento não poderia ser considerado ilícito. Entretanto, constatada a fraude na DIRPF apresentada em seu nome, referente aos exercícios 2001/2002, competia ao ente público realizar um levantamento acerca das demais DIRPF contempladas na Certidão de Inscrição do Débito em dívida ativa (CDA) e na execução fiscal, pois continham os mesmos vícios. Porém, houve omissão nesse sentido ensejando o prosseguimento do processo executivo causando danos ao contribuinte.

Na sentença proferida, posteriormente confirmada pela Quarta Turma do TRF4, o juiz reconheceu a fraude das DIRPF também no que se refere aos exercícios de 2002/2003 e 2003/2004, declarando a nulidade da CDA, a exemplo do efetuado na DIRPF de 2001/2002 que foi cancelada pela Receita Federal após as informações apresentadas pelo contribuinte.

Concluiu-se que o contribuinte foi exposto à execução fiscal com penhora de bens sem nada dever à União em razão de declarações de imposto sobre a renda lançadas por terceiro com o uso de seu Código Fiscal (CPF/MF), gerando transtornos que poderiam ser evitados se os agentes da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria da Fazenda Nacional tivessem efetuado a verificação completa das demais declarações existentes no sistema. Tal conduta foi considerada grande falha no exercício da função fiscal. Conforme anteriormente afirmado, o contribuinte pode sofrer danos não pela emissão de ato impositivo ilegítimo, mas pela sucessiva omissão da anulação do ato em autotutela pela Administração Tributária, como acima relatado, em que o contribuinte recebeu a notificação do lançamento sem qualquer negligência do agente público que desconhecia a ocorrência da fraude que alterou a real situação fiscal do contribuinte, porém, após a sua manifestação com a entrega de documentos contendo as informações

adequadas e com o reconhecimento da ilegalidade pela própria Administração Tributária, o lançamento inicialmente efetuado torna-se ilegítimo e infundado, de modo que deveria ter sido integralmente anulado. Em tal caso, a conduta antijurídica do ente público decorre da falta de reexame do ato ilegítimo depois de conhecer os motivos pelos quais ao ato é infundado, isto é, não resulta da atividade primária de lançamento, já que essa conduta foi praticada sem qualquer negligência do agente público.

Noutros termos, dado o não conhecimento da falsificação dos documentos do contribuinte por terceiro, a Administração Tributária prosseguiu com a perseguição do crédito tributário em âmbito judicial. Entretanto, com a declaração de não reconhecimento de DIRPF e a constatação da fraude dos documentos, competia aos agentes públicos o cancelamento também da dívida referente aos exercícios de 2002/2003 e 2003/2004, o que não ocorreu.

Após a declaração de não reconhecimento de DIRPF efetuada pelo contribuinte e o cancelamento do débito do exercício 2001/2002 pela Receita Federal do Brasil por fraude com expedição de ofício comunicando a Procuradoria da Fazenda Pública, a omissão do agente público em aferir a legalidade das declarações dos exercícios 2002/2003 e 2003/2004, que escoravam a emissão da Certidão de Dívida Ativa ensejando o prosseguimento e as consequências do processo executivo revela negligência que qualifica o comportamento como ilícito em decorrência de culpa.

O pronto exame da fraude das declarações e a desistência do processo executivo pela Fazenda Pública, conforme o art.26 da Lei de Execuções Fiscais (LEF), além de recuperar a legalidade violada, seria suficiente para evitar os danos suportados pelo contribuinte com a contratação de advogado, a inscrição do nome no CADIN durante anos e a penhora do veículo automotor. Ressalte-se que a citação só ocorreu em 2013, ou seja, 7 anos depois do reconhecimento da fraude pela Receita Federal.

Em matéria tributária, como os atos são vinculados, segundo prescrevem os arts.3 e 142 do CTN, há verdadeiro dever jurídico do ente público de anular os atos ilegais, sobretudo nos casos em que a incompatibilidade com a ordem jurídica é notória, como no caso acima em que a Receita Federal do Brasil já havia reconhecido a fraude e comunicado a Procuradoria da Fazenda Pública.

A anulação de atos tributários ilegais traduz o dever da Administração Tributária de estender a mão ao contribuinte para que a função fiscal seja exercida com base da confiança recíproca que, em conjunto com os princípios de legalidade, igualdade, eficiência, boa-fé, constitui o alicerce da relação tributária, sendo um excelente mecanismo para: reduzir o contencioso tributário, melhorar a relação entre a Administração Tributária e contribuinte e assegurar a concretização do dever de respeitar as normas precisamente impostas pelo legislador para a realização da imposição tributária.⁷²

⁷² G. DEBENEDETTO, *I danni cagionati dal fisco*, In: L. VIOLA, *I danni cagionati dallo Stato, dalla Pubblica Amministrazione e dal Fisco*, Matelica, 2008, p.562.

Sobre a temática, esclarece-se que, ao exercer sua função, a Administração Pública sujeita-se ao controle dos atos praticados, o que pode ser feito pelos Poderes Legislativo e Judiciário, ou, por ela mesma, fiscalizando-os e corrigindo-os, para adequar os fatos à norma aplicada e garantir a conformidade de sua atuação com os princípios jurídicos que lhe são impostos pelo Direito.⁷³

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

O poder de autotutela fundamenta-se nos princípios jurídicos que regulam o *modus operandi* da Administração Pública, particularmente no princípio da legalidade e da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular, dos quais resultam os demais princípios administrativos. Se a Administração Pública está sujeita à observância da lei e à consecução do interesse público, não há razão para lhe negar o controle sobre os próprios atos a fim de assegurar a observância desses princípios, até mesmo porque, se não o fizer, sofrerá o controle pelos demais Poderes, aumentando o ônus do Estado na missão suprema de tutela do direito.

A autotutela caracteriza-se como um poder amplamente reconhecido pelo Poder Judiciário em cujo âmbito foram formuladas as Súmulas n.346 e 473 do Supremo Tribunal Federal (STF), que estipulam, respectivamente: “a Administração Pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos”; e, “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, a apreciação judicial”. Logo, o exercício do poder de autotutela está alicerçado na premissa de que os atos administrativos, categoria na qual se incluem os atos tributários, sempre que praticados em desconformidade com as prescrições jurídicas, são considerados inválidos, sendo a noção de invalidade antitética à de conformidade com o Direito (validade). Frise-se que o termo se reporta ao defeito jurídico e não ao problema de inconveniência, ou seja, ao mérito do ato.

A anulação do ato de lançamento tributário ou do auto de infração inválidos, por exemplo, em via administrativa por meio da autotutela, praticada *ex officio* quando permitido em lei, ou como resultado da impugnação feita pelo contribuinte, evita a ocorrência de danos resultantes de: inscrição do débito em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, inscrição do nome do contribuinte no CADIN,

⁷³ O controle constitui um “poder-dever” dos órgãos que receberam da lei atribuição para essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva, de forma que não pode ser renunciado nem retardado sob pena de responsabilização daquele que se omitiu. M. DI PIETRO, *Manual de Direito Administrativo*, *op.cit.*, p.800.

indeferimento da certidão negativa de débito tributário, penhora de bens etc., práticas que, embora autorizadas pela lei, são indevidas na presença de vício capaz de gerar a anulação do ato, tornando passível de ressarcimento o dano causado.

Há verdadeiro dever jurídico do ente público de anular os atos praticados em desacordo com a lei dada a estreita relação das atividades administrativas com o princípio da legalidade, pois a Administração Pública não pode praticar atos sem a expressa autorização legal, o que gera a obrigação de restaurar a legalidade sempre que for violada, bem como porque, no setor tributário, segundo o art.3º do CTN, os atos são necessariamente vinculados, logo, não se admite que a Administração Tributária se afaste dos parâmetros legais. Prescreve o referido artigo: “o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Essa ideia retorna no parágrafo único do art.142 do CTN ao tratar do lançamento tributário dispondo: “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

A atividade administrativa vinculada é aquela em que o legislador impõe o comportamento que a Administração Pública deve adotar sem lhe dar qualquer liberdade para decidir se sua prática é conveniente ou oportuna. Por essa razão, se diferencia da atividade discricionária, na qual, por meio da lei, se confere alguma margem de liberdade ao administrador.⁷⁴

Logo, não há liberdade da Administração Tributária praticar atos se afastando dos limites da lei, pois deve seguir rigorosamente todos os parâmetros estabelecidos para o desempenho da função fiscal, em todos os pormenores. Consequentemente, não pode optar por invalidar ou deixar de invalidar um ato manifestamente ilegal, pelo contrário, está obrigada a restaurar a legalidade violada sob pena de causar graves danos ao contribuinte, que serão passíveis de ressarcimento se for comprovada a culpa na omissão do ente público na anulação do ato.⁷⁵

Portanto, a responsabilidade estatal por ato omissivo é sempre por comportamento ilícito, requerendo a demonstração da negligência, da imprudência ou da imperícia, ou ainda do deliberado propósito de violar a norma jurídica, na hipótese em que era obrigatório para o Estado atuar e fazê-lo segundo certo padrão de eficiência capaz de obstar o evento lesivo.⁷⁶

⁷⁴ L.E. SCHOUERI, *Direito Tributário*, São Paulo, 2014, p.617.

⁷⁵ Ressalte-se que, na esfera federal, a Lei n.9.784/99, que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública federal, dispõe expressamente no art.53: “a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade”. C.A. BANDEIRA DE MELLO, *Manual de Direito Administrativo*, op.cit., p.1040.

⁷⁶ “É necessário que o Estado haja incorrido em ilicitude, por não ter ocorrido para impedir o dano ou por haver sido insuficiente neste mister, em virtude de comportamento inferior ao padrão legal exigível”. Há que se levar em conta o procedimento do Estado em situações análogas e o nível de expectativa comum da sociedade, além do nível de expectativa do próprio Estado em relação à atuação omissa, insuficiente ou inadequada, o que é sugerido, entre outros fatores, pelos parâmetros da lei que a institui e regula, pelas normas internas que a disciplinam e, até

O não exercício da autotutela pela Administração Tributária para anular um ato ilegítimo pode constituir a omissão qualificada pela violação das normas de diligência (negligência, imprudência ou imperícia) ou por dolo, ou seja, pelo propósito deliberado, caracterizando-se, portanto, como um ilícito que torna o dano passível de ressarcimento.

Por exemplo: a não anulação em via administrativa por órgãos de julgamento em contencioso administrativo tributário, por meio da autotutela, do ato de lançamento tributário ou do auto de infração que se encontra em desconformidade com entendimento consolidado pelo STF, favorável ao contribuinte, em Controle Concentrado de Constitucionalidade, em Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida e na hipótese da existência de Súmulas Vinculantes; bem como, em decisões em Recursos Especiais repetitivos proferidas pelo STJ, obedecendo à sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/73, que correspondem ao art.1036 a 1041 do NCPC, no caso em que os atos administrativos acima mencionados (lançamento tributário propriamente dito e auto de infração para aplicação de penalidade) versem sobre a mesma questão jurídica decidida, porém, foram praticados em sentido oposto ao da decisão invocada como paradigma acima nominadas.⁷⁷ Ou seja, a Administração Tributária omite-se em anular o ato em autotutela apesar da existência de posicionamento judicial consolidado, favorável ao contribuinte, ciente de que o ato será fatalmente anulado em âmbito judicial. Dada a culpa *lato sensu* que se vislumbra no descumprimento do entendimento consolidado do STF ou do STJ nos casos mencionados, a omissão é ilícita e o dano passível de ressarcimento.

Em tais casos, além do dever jurídico de corrigir atos ilegais dado o princípio da legalidade, em razão dos princípios de eficiência, de boa-fé e do dever de colaboração, os quais, em conjunto com outros princípios administrativos e tributários, compõem a noção de boa administração, é possível afirmar o dever da Administração Tributária de evitar que o sujeito passivo da relação tributária suporte os danos inerentes ao ajuizamento da ação anulatória fiscal (manejada para obter a tutela jurisdicional de controle da atividade fiscal requerendo a anulação do ato administrativo) tais como: a necessidade de efetuar o

mesmo, por outras normas, das quais seja possível deduzir que o Poder Público está obrigado, indiretamente, a um padrão mínimo de aptidão C.A. BANDEIRA DE MELLO, *Manual de Direito Administrativo, op.cit.*, p.1041.

⁷⁷ Considera-se culposa e, portanto, ilícita, a conduta do agente público de efetuar o ato de lançamento tributário, de lavrar o auto de infração e de inscrever o débito em dívida ativa nas hipóteses em que tais atos versem sobre a mesma questão jurídica discutida, porém são praticados em sentido contrário, ou seja, em desconformidade com os entendimentos consolidados favoráveis ao contribuinte proferidos pelo STF em Controle Concentrado de Constitucionalidade, em Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida, na hipótese de Súmulas Vinculantes; e, em decisões proferidas pelo STJ em Recursos Especiais, obedecendo à sistemática dos arts.543-B e 543-C do CPC/73, os quais correspondem aos arts.1.036 e 1.041 do NCPC. Trata-se de um instrumento recentemente prescrito pelo ordenamento jurídico brasileiro da atualidade confirmam a importância da colaboração e da boa-fé recíproca na relação estabelecida entre o Estado e o administrado (BRASIL, Tribunal Regional Federal 3ª Região, 3T, *Agravo de Instrumento n.189268/SP*, Relator Desembargador Nery Junior. e-DJF3 Judicial 1 em 23/03/2010).

depósito do valor do montante integral em dinheiro, conforme o inciso II do art.151 do CTN, o *caput* do art.38 da Lei n.6.830/90 e a Súmula n.112 do STJ, para suspender a exigibilidade do crédito fiscal a fim de impedir o aforamento e as consequências da execução fiscal.

O entendimento do TRF4 manifestado na Apelação Cível n.5003256-87.2015.4.04.7210/SC sobre a problemática da responsabilidade civil da Administração Tributária em decorrência da omissão em autotutela é semelhante ao posicionamento da Corte de Cassação italiana, de acordo com o qual, com base na obediência aos princípios que regulam a atividade administrativa, 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, anulando o ato em autotutela.⁷⁸

Embora seja um instituto jurídico desenvolvido pelo Direito Administrativo, a autotutela foi introduzida em matéria tributária na Itália com o escopo de garantir a aplicação efetiva dos princípios de legalidade e de capacidade contributiva no exercício da imposição de tributos, estabelecidos, respectivamente, nos arts.23 e 53 da Constituição, para disciplinar dois direitos de relevância pública: i) o direito da Administração Tributária de arrecadar tributos para suprir os interesses públicos; e, ii) o direito do contribuinte de ser submetido à imposição tributária apenas nos casos e na medida estabelecida em lei.⁷⁹ Especificamente em matéria fiscal, o tema da autotutela 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.698/10, n.5120/2011 e n.6283/2012.⁸⁰

No acórdão n.698, de 19 de janeiro de 2010, a Corte de Cassação afirma que quando o poder de autotutela não for tempestivamente exercitado pela Administração Tributária a ponto de constranger o contribuinte a suportar as despesas legais e de outros gêneros para obter, pela via judicial, a anulação do ato, a responsabilidade do Estado é inegável. Declara-se que não se trata de uma indevida interferência da jurisdição no exercício do poder de autotutela, mas sim da verificação que o dano consequente ao ato ilegítimo surtiu todos os efeitos porque a Administração Pública não interveio tempestivamente para evitá-lo com os instrumentos que a lei lhe atribuiu.⁸¹

⁷⁸ A. BORGOGLIO, *Risarcimento al contribuente per l'omessa autotutela*, Cass., n. 5120, del 3 marzo 2011, In: *Il fisco*, 2011, p. 1768.

⁷⁹ F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di Diritto Tributario*, Torino, 2013, p.487.

⁸⁰ P. ROSSI, Paola, *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria: questione teoriche e pratiche*, Milano, Giuffrè, 2009, p.498.

⁸¹ P. ACCORDINO, *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*, 2010, pp. 633-641.

Em tal caso, a Suprema Corte italiana considerou incompatível com os princípios jurídicos de ação administrativa que regulam o *modus operandi* da Administração Pública dispostos no art.97 da Constituição e, portanto, culposa, 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 para que o ato fosse anulado. Tal fato, por si só, foi

considerado suficiente para justificar a responsabilidade do Estado pelo dano decorrente da omissão ilícita que revela a violação da norma *neminem laedere*.

No acórdão n.5120, de 03 de março de 2011, a Corte Suprema considerou ilícita a conduta da Administração Tributária de deixar de anular o lançamento ilegítimo e prosseguir em execução fiscal após as reclamações efetuadas pelo contribuinte, inclusive 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 *neminem laedere* e dos princípios que regulam a ação administrativa dispostos no art. 97 da Constituição, visto que, 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 ilícito.⁸²

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 dada a incontestável ilegitimidade do ato de imposição tributária, evitando os dissabores experimentados pelo contribuinte.

Afirma-se que a anulação do ato é dever da Administração Tributária, e não mera faculdade, sempre que for visivelmente ilegítimo.⁸³

Outro caso interessante sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário por omissão refere-se ao acórdão n.6283, de 20 de abril de 2012, proferido pela Seção III da Corte de Cassação, em que o contribuinte propõe a instância de autotutela requerendo a anulação do lançamento por considerá-lo ilegítimo devido à erro de cálculo efetuado pela Administração Tributária. Apesar de demorar algum tempo, o ato ilegítimo é anulado, porém, mesmo assim, o contribuinte propõe ação judicial de ressarcimento de danos, lamentando-se dos prejuízos decorrentes da anulação tardia.

Ressalte-se que, até que sobreviesse esse acórdão, não havia um consenso sobre o caráter vinculado da autotutela tem matéria fiscal. A Corte de Cassação declarou que é um dever da Administração Tributária

⁸² G. DEBENEDETTO, *I danni cagionati dal fisco*, In: L. VIOLA, *I danni cagionati dallo Stato, dalla Pubblica Amministrazione e dal Fisco*, Matelica, 2008, p. 562.

⁸³ D. CHINDEMI, *Comportamento illecito dei dipendenti degli uffici finanziari e risarcimento del danno a favore del contribuente*, In: *Responsabilità civile e previdenza*, 2011, p.1763-1764.

anular o ato em tempo razoável na existência de vício que o torne ilegítimo, constituindo um direito do contribuinte o ressarcimento dos danos sofridos, por exemplo, referente às despesas legais gerais para impugnação judicial.

Conforme 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.⁸⁴

Os princípios administrativos impõem à Administração Tributária o dever de reconhecer os direitos do contribuinte e de anular o ato ilegítimo em tempo razoável. Apesar da inexistência de previsão legal do termo de conclusão dos procedimentos, compete à jurisdição ordinária analisar se o tempo empregado para anular o ato ilegítimo respeitou os referidos princípios, 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.⁸⁵

7. Conclusão

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) e no Código Civil (art.927), imputar ao Estado o dever de ressarcir os danos resultantes do exercício da atividade tributária.

A responsabilidade do Estado por danos tributários é resultado da existência de princípios jurídicos que regulam o *modus operandi* da Administração Pública limitando o poder de tributar e da previsão expressa contida no §6º do art.37 e no inciso XXXV do art.5º da CF/88 que prescrevem à Administração Pública o dever de ressarcir os danos causados pelos agentes públicos e a possibilidade do lesado de provocar o

⁸⁴ "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". (Cfr. Corte de Cassação, Seção. III, de 20 de abril de 2012, n.6283).

⁸⁵ "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, 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". (Cfr. Corte de Cassação, Seção III, 20 de abril de 2012, n.6283)

Poder Judiciário para, mediante a coatividade estatal, impor seu cumprimento. Caracteriza-se como a contrapartida da legalidade.

Além dos princípios contidos no *caput* do art.37 da CF/88, que seriam suficientes para impor ao Estado 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/88 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 contribuinte, razão pela qual também refletem a aplicação da norma *neminem laedere* no setor fiscal.

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 anular atos ilegais para restaurar a legalidade violada no exercício da autotutela; 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.

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.

A conduta lícita ou ilícita gera um evento danoso ilícito se for identificado no dano a lesão de direitos subjetivos do contribuinte, 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 e que se aplica inclusive em âmbito tributário.

A ilicitude do dano corresponde à contrariedade ao Direito que se revela na lesão de direitos subjetivos, como: propriedade, liberdade, personalidade e exercício de profissão, dispostos no art.5º da CF/88; livre iniciativa econômica, segundo o art.170 da CF/88; 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.

Para imputar a responsabilidade ao Estado, o elemento ilícito deve estar presente tanto na conduta quando 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.

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.

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.

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 justificando a ativação dos instrumentos destinados a satisfazer o crédito tributário, os quais devem necessariamente ser aplicados nos exatos limites da lei.

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.

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 de uma regra jurídica, os quais poderiam ter sido evitados.