



Responsabilidade do Estado por danos tributários no Direito italiano e no brasileiro

Andreia Scapin

Advogada, Doutora em Direito Tributário (USP), Mestre em Direito Penal (USP), Professora convidada da Pós-Graduação da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Pesquisadora do Constinter e do Cedeuam da Università del Salento, Itália/Furb, Brasil

publicado em 29.06.2017

 [enviar este artigo]

 [imprimir]

Resumo

O propósito deste artigo é investigar a responsabilidade da administração tributária no Direito brasileiro a partir da interpretação do conjunto de enunciados prescritivos que versam sobre o exercício da função fiscal e o dever de reparar danos estabelecidos na CF/88, no CTN e no CC. Pretende-se responder à pergunta: as normas jurídicas brasileiras atualmente vigentes permitem imputar ao Estado o dever de reparar danos causados ao sujeito passivo da obrigação tributária em decorrência da conduta do agente público no exercício da função fiscal? Este estudo permite compreender algumas particularidades do Direito Tributário brasileiro, que, em sua origem e em seu processo de consolidação, foi fortemente influenciado por doutrinadores italianos.

Palavras-chave: Norma jurídica. Sanção. Responsabilidade do Estado. Dano. Função fiscal.

Abstract

This paper aims to verify State civil liability regarding law relationship in the context of tax matters. Such liability raises from the taxpayer is obligation of paying taxes based upon the understanding of some Brazilian Law prescriptive statements related to tax administrative activity and also to the duty to pay damages stated in CF/88, CTN and CC. The target is to answer the following question: concerning government tax activity and based upon Brazilian Law, may the State be liable to pay moral and material damages to taxpayers? This study reveals some Brazilian Tax Law details heavily affected by Italian legal scholars regarding its source and following consolidation process.

Keywords: Rule of law. Sanction. Government liability. Damage. Tax power.

Introdução: a afinidade do Direito brasileiro com o Direito italiano, especialmente em âmbito tributário

Este texto decorre dos estudos sobre a "Responsabilidade civil do Estado por dano tributário" efetuados na Università La Sapienza di Roma (2015-2016)

como parte das pesquisas desenvolvidas na pós-graduação *stricto sensu* em nível de doutorado da Universidade de São Paulo (USP) pelo Programa de Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes). Dentre as perspectivas de análise que o tema propicia, destaca-se a investigação da positivação da norma geral *neminem laedere* no Direito brasileiro e da sua aplicação ao Estado em âmbito tributário, tal como ocorre na Itália.

Esse tema foi apreciado pela Corte de Cassação italiana, que declarou, por meio do acórdão nº 722, de 15 de outubro de 1999, a submissão do Estado à norma *neminem laedere* (não causar dano a outrem) no exercício das atividades fiscais, reconhecendo seu dever jurídico de ressarcir os danos causados pelos agentes públicos vinculados à administração tributária se violado algum direito subjetivo ou interesse legítimo do contribuinte.

Tal acórdão será utilizado como base para a construção normativa doméstica sobre o assunto, já que revela uma solução específica em âmbito jurisprudencial consolidada há mais de 15 anos e porque sua fundamentação jurídica mostra-se compatível com o Direito brasileiro, sobretudo com princípios e valores albergados na Constituição Federal de 1988, vale dizer, com os fundamentos do art. 1º, os objetivos do art. 3º, os direitos e as garantias fundamentais do art. 5º, a disciplina do *modus operandi* da administração pública e o exercício do poder de tributar, bem como com seu Preâmbulo.

A questão da responsabilidade civil da administração tributária desperta interesse não apenas porque foi pouco explorada pela doutrina e pela jurisprudência brasileiras em um momento em que já foi discutida por vários países, a exemplo da Itália, devido à delicada correlação entre a imposição de tributos e os direitos fundamentais, mas por propor um intrigante diálogo entre dois relevantes ramos do Direito que, à primeira vista, parecem tão opostos, porém, na verdade, estão mais próximos do que se pode imaginar: o Direito Civil e o Direito Tributário.

No Brasil, a matéria só carece de sistematização, pois não é algo novo que necessita ser criado pelo legislador, mas precisa emergir da interpretação dos enunciados prescritivos já presentes no Direito posto. Portanto, o uso do método comparatístico de forma complementar aos métodos dedutivo e indutivo se mostra útil para a pesquisa, sem que isso signifique importar regras prontas de um país para outro, senão conhecê-las, compará-las e adequá-las, sempre que possível, efetuando-se as alterações normativas necessárias para que o raciocínio faça sentido na realidade jurídica comparada.

A partir de 1822, ano da proclamação da independência de Portugal, até os dias de hoje, modelos jurídicos estrangeiros têm influenciado a formação jurídica brasileira. A própria história do Brasil justifica uma tendência dos juristas brasileiros à comparação, os quais, desde o início, foram atraídos pela cultura europeia, principalmente em razão de a primeira experiência jurídica brasileira ter sido baseada no modelo português. Na época, os juristas brasileiros foram solitários comparatistas, dada a ausência de literatura jurídica nacional.⁽¹⁾

A Constituição de 1824 foi elaborada com notória influência europeia, com base no estudo das leis e de autores estrangeiros, prevalentemente franceses e alemães. Ressalte-se que o legislador brasileiro sempre demonstrou a capacidade de adequar as fontes estrangeiras a sua própria realidade.⁽²⁾

Especificamente em relação à Itália, a afinidade do Direito brasileiro com o Direito italiano decorre principalmente da existência de uma sólida base romanística comum, já que o Direito Romano influenciou o Direito italiano e o português, sendo o último aplicado no Brasil na época do descobrimento, o qual serviu como alicerce para as sucessivas modificações.

A tradição romano-germânica do Direito europeu continental intitulada *civil law* constituiu o sustentáculo do Direito brasileiro, embora seja experimentada em um modo diverso por considerar as próprias características da tradição jurídica brasileira que refletem a realidade dessa sociedade.(3)

Constata-se também que houve uma profunda difusão do modelo científico italiano na América Latina, mormente no Brasil, em razão dos problemas que surgiram a partir das duas guerras mundiais, que geraram a emigração de muitos italianos para países da América, inclusive de juristas que passaram a ensinar Direito em universidades brasileiras.

Portanto, a comparação ganhou maior destaque não só com a visita, mas sobretudo com a permanência de notáveis juristas estrangeiros no Brasil que ensinaram em universidades brasileiras, contribuindo para a formação e a consolidação do Direito em solo pátrio, tais como Tullio Ascarelli, Enrico Tullio Liebman, Gian Antonio Michelli, Emilio Betti, Victor Uckmar, entre outros, o que propiciou que a comparação se tornasse um método muito utilizado também na atualidade.

Enrico Tullio Liebman e Tullio Ascarelli foram professores da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo em 1940, permanecendo no Brasil por alguns anos. Destacam-se a passagem de Emilio Betti pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, para ministrar aulas sobre Contratos, em 1958, e a de Victor Uckmar na pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 1970.

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

Além de vários trabalhos elaborados por solicitação da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, Ascarelli proferiu curso sobre "Princípios básicos do imposto de renda e o sistema brasileiro" em 1947, que foi o primeiro curso monográfico de cunho científico sobre a matéria tributária realizado no Brasil. Com Rubens Gomes de Sousa e João Baptista Pereira de Almeida Filho, publicou um livro sob o título **Lucros extraordinários e imposto de renda**.(4)

Seus ensinamentos tiveram grande repercussão, já que foi professor de importantes tributaristas brasileiros, como Ruy Barbosa Nogueira, primeiro professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP e fundador do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, e Rubens Gomes de Sousa, professor de Legislação Tributária dos cursos de Contabilidade e de Economia da USP que idealizou o Código Tributário Nacional.

Declarou Rubens Gomes de Sousa que "dele [Ascarelli] tive desde a indicação da bibliografia antes desconhecida no Brasil até a orientação doutrinária e o alargamento dos horizontes, muito além do campo estritamente tributário, que me permitiram fazer algo mais do que o simples trato empírico de problemas fiscais e arrazoados forenses". Ascarelli também influenciou juristas de outros campos do saber jurídico, a exemplo de Miguel Reale.(5)

Contudo, de acordo com **Alcides Jorge Costa**, a aproximação entre o Direito Tributário brasileiro e o Direito Tributário italiano é anterior à permanência de Tullio Ascarelli no Brasil, pois várias obras de juristas italianos já circulavam no país.(6)

Isso porque Veiga Filho já havia mostrado familiaridade com a doutrina financeira italiana em sua obra **Manual de Ciências das Finanças**, cuja primeira edição foi publicada em 1898, principalmente com a de Luigi Cossa (**Primi elementi di scienza delle finanze**), Ricca Salerno (**Scienza delle finanze**), Federico Flora (**Manuale di scienza delle finanze**) e Francesco Nitti (**Scienze delle finanze**).⁽⁷⁾ Além disso, Ruy Barbosa tratou do imposto sobre a renda com base na obra **L'imposta sul reddito**, de Ricca Salerno, em 1891.⁽⁸⁾

Outra importante coincidência que ensejou a aproximação entre o Direito brasileiro e o Direito italiano no âmbito tributário foi a influência da Escola de Pavia sobre Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão. Vinculada à **Università degli Studi di Pavia**, a escola foi responsável pela gênese da sistematização do Direito Tributário e por sua autonomia como disciplina jurídica na Itália. Foi instituída por Benvenuto Griziotti em 1929 e obteve grande notoriedade no país e no exterior, ficando conhecida como *Scuola Pavese*.

Com prestígio na pesquisa sobre os tributos, essa escola transformou-se, em curto espaço de tempo, em um centro intelectual e cultural de nível internacional que atraiu diversos juristas e estudiosos do mundo todo, recebendo o timbre de "Escola da Liberdade Intelectual".

Atribui-se a Griziotti o mérito de ter suscitado na Itália o grande interesse pelos estudos de Direito Tributário.⁽⁹⁾ Foram intensas as relações entre os pesquisadores da Escola de Pavia e os mais importantes tributaristas estrangeiros, como Enno Becker, Otto Bühler, P.J.A. Adriani, Louis Trotabas, P.B. Dertilis, Ernest e Irene Blumenstein e Albert Hensel, os quais influenciaram os estudos da referida escola.

Grandes estudiosos como Pugliese, Vanoni, Jarach, Maggezzini, Pomini, Forte, Di Paolo, Micheli – com formação em Economia e Direito – participaram com Griziotti da Escola Pavese e influenciaram a formação e a evolução do Direito Tributário na Itália. Suas obras estão constantemente mencionadas nos textos de Rubens Gomes de Sousa e suas teorias refletidas na elaboração do Código Tributário Nacional.⁽¹⁰⁾

Afirma Heleno Taveira Torres que foi por necessidade técnica e pela ausência quase absoluta de obras jurídicas de caráter geral sobre a matéria tributária no Brasil que se deu a busca pela bibliografia estrangeira, especialmente a italiana, dada a aproximação cultural com o Direito Romano, mas também porque era a melhor doutrina que se afirmava:

"Essa aproximação revela-se em muitas passagens do Código Tributário Nacional, no qual é evidente a influência das concepções italianas, como no caso da definição de tributo (art. 3º do CTN), que teve inspiração nas obras de Tesoro, Giannini e especialmente Berliini, para quem o tributo não poderia constituir-se como sanção de um ato ilícito. As normas sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária (arts. 108 a 112) são nitidamente informadas pelas concepções de Vanoni. Nos conceitos de obrigação tributária (art. 113), de orientação tipicamente italiana (Giannini), e sujeição passiva tributária (arts. 128 a 135), quanto às formas de responsabilidade e substituição (Cocivera, Bodda), também preponderam elementos típicos do italiano."⁽¹¹⁾

A partir de 1960, intensificou-se o contato dos brasileiros com o Direito Tributário italiano, principalmente com as obras de Giannini e Berliini, as quais influenciaram o tributarista Geraldo Ataliba a elaborar a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atividade estatal. O mesmo se verificou nas obras de outros autores, a exemplo da **Teoria Geral do Direito Tributário** de Alfredo Augusto Becker, publicada em 1965.

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

Esse contato aconteceu em 1970, inclusive com intercâmbio de professores, já que Micheli veio algumas vezes ao Brasil e recebeu juristas brasileiros na Itália. Disso resultou a tradução de sua obra **Curso de Direito Tributário** para o português feita por Marco Aurélio Greco. Também houve repercussão da obra de Francesco Moschetti **Il principio della capacità contributiva**, publicada em 1973, a qual, por muito tempo, foi a única a tratar do tema.

Igualmente relevante foi a passagem de Victor Uckmar pelo Brasil, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo atraído pelas obras de Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba por indicação de Tullio Ascarelli. Permaneceu seis meses para desenvolver uma pesquisa sobre o constitucionalismo brasileiro.

De acordo com TÔRRES, Uckmar foi um dos grandes colaboradores da construção da doutrina tributária brasileira. Além de ensinar em cursos de pós-graduação, foi autor da obra **Principi comuni di diritto costituzionale tributario**, considerada a mais completa sobre Direito Comparado Tributário de que se tem conhecimento, a qual foi traduzida para o português por iniciativa de Geraldo Ataliba.(12)

Ainda no que se refere à proximidade do Direito brasileiro com o Direito italiano, não podem ficar de fora a unificação do Direito Civil e Comercial pelo Código Civil de 2002 e a construção da disciplina de empresa, em linha com a orientação italiana. No cenário proposto pelo Código, verifica-se a influência italiana em vários aspectos, mesmo que, em alguns casos, apenas em parte, fundindo-se com as regras da tradição brasileira.

No primeiro livro da parte geral, o art. 2º do CC estipula que a personalidade civil começa com o nascimento com vida, idêntico ao art. 1º do Código Civil italiano. Porém, convém destacar que o Código Civil brasileiro possui regras que coincidem com vários outros sistemas jurídicos estrangeiros, não somente com o italiano.(13) Em relação ao Direito Civil, é importante registrar a permanência de Miguel Reale, que inspirou o Código Civil de 2002, na Itália, como aluno de Giorgio Del Vecchio, na década de 1940.

Em relação à responsabilidade civil, esclarece **Sabrina Lanni** que, com o novo Código Civil brasileiro, efetou-se uma releitura do conceito tradicional a partir de uma visão solidarista e humanista que remete à noção de dano injusto, a qual serviu para fornecer respostas a todas aquelas perguntas referentes à lesão de bens não expressamente protegidos em nível normativo, mas que também eram merecedores de tutela.(14)

No que tange à chave comparativa entre a Itália e o Brasil, é relevante a centralidade do dano na disciplina da responsabilidade, que corresponde a uma tendência moderna resultante do deslocamento do foco do ato ilícito ao resultado danoso como consequência das profundas transformações sociais e jurídicas em razão do progresso tecnológico que ampliou largamente as possibilidades de dano. Dito de outra maneira, ambos os países colocaram a ênfase sobre o dano, concebendo a norma *neminem laedere* como um dever geral de não causar dano a outrem sem que exista uma causa de justificação idônea.(15)

Especificamente sobre o objeto deste artigo, a responsabilidade do Estado por dano tributário, constatou-se a presença de traços comuns, revelando a afinidade entre esses sistemas, que tornou viável e profícua a comparação a fim de adotar como paradigma para a construção normativa doméstica a disciplina jurídica conferida na Itália pela Corte de Cassação a partir do julgamento do acórdão nº 722, de 15 de outubro de 1999.

Verificou-se a correspondência nos seguintes aspectos: i) a relevância que o papel da jurisprudência assumiu nos últimos tempos, embora sejam sistemas jurídicos alicerçados na tradição romano-germânica, cuja referência são leis escritas e elaboradas a partir da experiência e da história da sociedade em certo período; ii) são ordens jurídicas que funcionam por meio de conceitos previamente estabelecidos, que se conformam à situação apresentada, ou seja, não são um direito que se forma empiricamente com base no caso concreto; iii) são 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) a 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 em autotutela pela administração pública ou por provocação do 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).

1 A positivação da norma *neminem laedere* no Direito italiano

No Digesto 1.1.10.1, que é uma parte do Corpus Juris Civilis, Código Justinianeu, do Imperador Justiniano, de 526 d.C., existem três normas descritas por Ulpiano, dentre as quais a norma *neminem laedere*, que constitui o alicerce da teoria da responsabilidade civil, ao lado de dois preceitos: viver honestamente e dar a cada um o que lhe é devido – *iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere.*(16)

Na maior parte dos ordenamentos jurídicos, há sempre um preceito inspirado nessas normas que dão a exata dimensão do sentido da responsabilidade civil, que significa: a ninguém é permitido lesar outrem sem a consequência da imposição de uma sanção correspondente ao ressarcimento de danos.

Na Itália, tanto em âmbito doutrinário quanto jurisprudencial, reconheceu-se que a norma *neminem laedere* se depreende da cláusula geral de responsabilidade estabelecida no art. 2043 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”.

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

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

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

Trata-se de uma decisão histórica e inovadora, pois tal reconhecimento deu-se pela primeira vez, possibilitando a tutela plena no tema da responsabilidade do Estado, já que essa espécie de lesão foi incluída pela jurisprudência na noção de dano injusto do art. 2.043 do CC.(17)

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

Até então, negava-se o ressarcimento de danos que resultassem da lesão de interesse legítimo por se entender que a cláusula do dano injusto contida no art. 2.043 do CC contemplava exclusivamente os danos por lesão de uma posição jurídica qualificável como direito subjetivo. Logo, negar o ressarcimento de danos por lesão de 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. Tal fato reforçou a exigência de uma reflexão específica sobre a responsabilidade do Estado por dano tributário.

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.

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. Em outras palavras, deixou de importar se o dano ocorrido era consequência da lesão de direitos subjetivos, sendo suficiente que a conduta resultasse de atividade pública ilegítima e que o interesse ao bem da vida fosse tutelado pela ordem jurídica.

Dessa forma, a Suprema Corte 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, estabelecidos nos arts. 23 e 97 da Constituição italiana, destinados a disciplinar a ação administrativa e a limitar o poder discricionário da administração pública, age como um parâmetro para a atuação do poder público e conduz, logicamente, à conclusão de que ao Estado também se aplicam as consequências do art. 2.043 do CC, por isso os danos resultantes

do descumprimento desses princípios constituem fonte de responsabilidade, pois significa que a atividade pública foi desenvolvida fora das determinações constitucionais.

Em outros termos, impõe-se ao Estado o dever de agir de acordo com a legalidade, a imparcialidade, a boa-fé, a transparência, a razoabilidade etc., pois a presença de tais princípios no ordenamento jurídico indica que a vontade do legislador é regular a atividade do Estado em um modo que evite lesão à esfera jurídica do cidadão, inclusive em matéria fiscal. Por isso, conclui-se que tais princípios são uma confirmação não apenas da existência da norma *neminem laedere* prevista no art. 2.043 do CC, porque dela constituem parte integrante, mas de sua aplicação às atividades do Estado.

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

Passou-se a exigir que a função administrativa se desenvolvesse em conformidade com os princípios de correção e boa-fé. Antes disso, a doutrina afirmava que não era possível impor aos órgãos do Estado a observância de tais princípios por se tratar de algo incompatível com a obrigação de perseguir o interesse público. Logo, se o agente público violar os deveres de diligência, correção e boa-fé, os quais devem ser interpretados à luz da imparcialidade e da boa administração, é possível imputar ao Estado o dever de ressarcir os danos suportados pelo administrado, desde que injustos, por ato do agente vinculado à administração pública.

Consequentemente, houve uma queda dos privilégios da administração tributária na relação com o contribuinte, pois, após o acórdão nº 500/99, declarou-se expressamente em âmbito fiscal, por meio do acórdão nº 722, de 15 de outubro de 1999, que toda atividade exercida de forma indevida que gera dano injusto ao contribuinte é considerada fonte de ressarcimento de danos devido à aplicação do art. 2.043 do CC ao Estado também em matéria tributária.

Reforçou-se que, inclusive no que concernetambém à atividade tributária, aplica-se a norma *neminem laedere*, de modo que o Estado tem o dever de reparar os danos resultantes de atos praticados por seus agentes, em matéria fiscal, quando violarem interesse legítimo ou direito subjetivo dos contribuintes.

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

Igualmente, a Lei de Procedimentos Administrativos (Lei nº 241, de 07 de

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

Destaca-se que o art. 10 desse estatuto impõe a ambas as partes da relação jurídica tributária (Fisco e contribuinte) o dever de se comportar de forma correta e segundo os ditames de boa-fé, o que caracteriza o princípio de colaboração e a tutela da confiança.(18)

Em síntese, a Corte de Cassação italiana entendeu que a previsão constitucional e infraconstitucional dos princípios instituídos para regular o *modus operandi* da administração tributária no exercício de suas atividades, ainda que no campo da discricionariedade, revela: i) não é permitido ao Estado lesar a esfera jurídica de outrem no exercício das atividades fiscais, pois se submete à norma *neminem laedere*, aplicando-se as consequências impostas no art. 2043 do CC em caso de violação; ii) tais normas jurídicas atuam como um indicador da injustiça do dano; e iii) constituem um limite ao exercício da discricionariedade.

Tomando como paradigma a experiência italiana, é possível constatar que no Brasil a norma *neminem laedere* também se encontra positivada, aplicando-se igualmente ao Estado no exercício das atividades no setor tributário.

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

No Direito brasileiro, apesar de a prescrição do dever de não causar dano a outrem, que se revela na norma *neminem laedere*, resultar da interpretação do conjunto de princípios estabelecidos nos arts. 1º, 5º e 170 da CF, dos objetivos dispostos no art. 3º da CF e dos valores perseguidos pela República brasileira enunciados no Preâmbulo da Constituição, ela foi estampada nos arts. 186 e 927 do CC e no art. 37, § 6º, da CF, sendo que o último regula expressamente a responsabilidade do Estado pelos danos decorrentes de condutas praticadas por seus agentes, nessa qualidade, porém, diversamente da Itália, é desnecessário demonstrar a culpa *lato sensu*, conforme será melhor esclarecido a seguir.

O traço distintivo entre tais dispositivos é o seguinte: nos arts. 186 e 927, *caput*, do CC, o foco da responsabilidade recai sobre o sujeito que causou o dano, pois se aplica a teoria subjetiva, que requer a prova da culpa *lato sensu* para que exista o dever de ressarcir. Portanto, o objeto de interesse versa sobre as características do ilícito, isto é, sobre a valoração da conduta praticada, sendo nítida a função sancionatória.

No parágrafo único do art. 927 do CC e no § 6º do art. 37 da CF, o eixo de interesse da responsabilidade altera-se, já que o legislador não voltou as atenções ao sujeito causador do dano, mas à vítima, atribuindo função compensatória à sanção, pois dispensou a prova da culpa *lato sensu*, estendendo o ressarcimento aos danos decorrentes também de condutas lícitas, não apenas de ilícitas.

A partir da análise de tais dispositivos, constata-se que a norma *neminem laedere* assume, no Direito brasileiro, papel não só de princípio, mas também de regra jurídica. Sem a pretensão de iniciar uma discussão a respeito do tema, pois fugiria do objeto deste estudo, serão feitas breves observações baseadas nos ensinamentos de **Humberto Ávila**, fundamentadas no raciocínio a seguir:

"As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação entre o estado das coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção."(19)

Segundo **Ávila**, os princípios são normas imediatamente finalísticas, ou seja, que estabelecem um fim a ser atingido exprimindo uma orientação prática. Por isso, afirma-se que representam uma função diretiva para a determinação da conduta. Instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários. Em relação às regras, seus elementos caracterizadores gerais são o caráter descritivo e a exigência de avaliação de correspondência entre descrição factual e normativa.

A norma geral *neminem laedere* pode ser aplicada como **regra** quando visualizar o aspecto imediatamente comportamental, isto é, se for entendida como mera exigência da ordem jurídica de não lesar outrem. Todavia, pode ser aplicada como **princípio**, quando se desvincular do comportamento para focar o aspecto teleológico e concretizá-lo como um instrumento de realização de outras normas estabelecidas na Constituição Federal de 1988, como legalidade, solidariedade, igualdade, liberdade, propriedade, segurança, vida etc.

Vários doutrinadores classificam a norma *neminem laedere* como princípio geral de direito, visto que: i) identifica a manutenção da incolumidade da esfera jurídica alheia; ii) fundamenta as normas positivas de responsabilização; iii) auxilia a interpretação de normas jurídicas; iv) serve ao equilíbrio social, mantendo-o ou restituindo-o; e v) é considerada uma das normas estruturais do ordenamento jurídico por desempenhar um papel fundamental na realização da vocação do Direito, que é a pacificação social.(20)

Dessa forma, a norma geral *neminem laedere* poderá ser considerada uma regra, se o intérprete efetuar uma leitura restrita à exigência de não causar dano a outrem; ou, ainda, um princípio, se utilizá-la como instrumento hermenêutico dirigido a iluminar as letras do texto de lei, auxiliando na interpretação ou na aplicação da norma jurídica, além de guiar o legislador na elaboração de novas leis e de atuar como mecanismo para a realização de um estado de coisas, tal como acima mencionado.(21)

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

Contudo, há diversos artigos, sobretudo na Constituição Federal de 1988, a partir dos quais se infere que o preceito *neminem laedere* exerce função normativa na ordem jurídica brasileira, tais 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 e assegura 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, à liberdade, à igualdade, à segurança e à 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.(22)

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

Trata-se da previsão expressa no Direito brasileiro da atuação do Estado-juiz por 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 pelo sujeito que agiu em desconformidade com a lei. Verifica-se que a leitura inversa (*contrario sensu*) do dispositivo determina como dever jurídico "não lesar ou ameaçar direito de outrem", por ser a conduta oposta àquela que o legislador pretendeu evitar ao estabelecer a sanção a ser aplicada pelo Poder Judiciário, constituindo uma prova a mais de que a Constituição Federal de 1988 dispôs como norma primária o dever de "não causar dano a outrem".

Sabe-se que, para a Teoria Pura do Direito de **Kelsen**, determinada conduta pode ser considerada juridicamente prescrita precisamente pelo fato de a ordem jurídica conectar à conduta oposta uma desvantagem, isto é, uma sanção, a exemplo da privação da liberdade e da execução forçada de bens, sendo essa última a sanção aplicável ao presente estudo, por se tratar de sanção civil relacionada ao ressarcimento de danos.(23)

Quando a ordem jurídica prescreve certa conduta pelo simples fato de estipular uma sanção à conduta oposta, é possível descrever a situação da seguinte forma: praticada a conduta, impõe-se a sanção, sendo a conduta condicionante da sanção denominada "conduta proibida", e a conduta oposta, "conduta prescrita". O "ser-devida" da sanção inclui dentro de si o "ser-proibida" da conduta, que é seu pressuposto, e o "ser-prescrita" da conduta oposta.(24)

Logo, uma das maneiras de se constatar que o ordenamento jurídico agrega a norma *neminem laedere* como um dever jurídico decorre do fato de que estipula uma sanção – aplicada pelo Poder Judiciário por meio de atos coativos – como consequência para a hipótese "se causar dano a outrem", como se verifica nos arts. 186 e 927 do Código Civil e no art. 37, § 6º, da CF.

A Constituição Federal de 1988 também regulou a reparação de danos em outros artigos, tais como: i) art. 21, inciso XXIII, c, que regula a responsabilidade objetiva por danos nucleares; ii) art. 136, § 1º, inciso II, que dispõe sobre a responsabilidade civil da União pela ocupação temporária de bens e de serviços públicos na hipótese de calamidade pública; iii) art. 225, § 3º, que disciplina a responsabilidade pelos danos causados ao meio ambiente.

Em síntese: com base nesse arcabouço normativo, conclui-se que a Constituição de 1988 acolheu a norma *neminem laedere*, a qual constitui parte integrante da ordem jurídica.

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

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

Para Regina Helena Costa, o conceito de administração tributária pode ser

compreendido em dupla acepção: i) em sentido subjetivo: compreendendo o aparelhamento burocrático dos entes autorizados a tributar, composto por múltiplos órgãos incumbidos da arrecadação e da fiscalização dos tributos; e ii) em sentido objetivo: a atividade administrativa destinada à função fiscal, visando a atender às finalidades de interesse público consubstanciadas na proteção dos direitos dos contribuintes e na arrecadação tributária.(25)

A existência da administração tributária é mencionada no texto constitucional em diversos dispositivos, quais sejam: i) art. 37, inciso XVIII, que trata da precedência da atuação da administração tributária sobre os demais setores administrativos, na forma da lei; ii) art. 37, inciso XXII, que dispõe sobre a essencialidade da atividade desenvolvida pela administração tributária da União, dos estados-membros, Distrito Federal e dos municípios, justificando a prioridade na alocação de recursos, inclusive o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou de convênio; iii) art. 167, inciso IV, que contempla o princípio da não afetação da receita de impostos a órgãos, fundo ou despesas, estipulando a destinação de recursos para a realização de atividades da administração tributária; iv) art. 145, § 1º, que faculta à administração tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, que permitem a apreciação da efetiva capacidade contributiva.(26)

Segundo se pode verificar, nos dois primeiros casos, a administração tributária é tratada no art. 37 da CF, que dispõe no *caput* sobre princípios da administração pública, o que confirma que a administração tributária é um setor especializado dentro da administração pública. Conforme Luciano Amaro: é a administração pública no exercício da função administrativa relacionada à arrecadação e à fiscalização de tributo.(27)

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

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

Ao imputar a responsabilidade ao Estado pelo ressarcimento dos danos decorrentes da conduta do agente público, que é uma sanção, o § 6º do art. 37 da CF classifica-se como uma norma sancionadora, a partir da qual é possível inferir, segundo a teoria de Kelsen, que está implícita no próprio § 6º do art. 37 da CF a proibição do agente público de causar dano a outrem no exercício da atividade administrativa, já que, ao ligar expressamente determinada conduta a uma sanção, o legislador prescreve a conduta oposta como um dever jurídico.

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

Além do §6º do art.37 da CF ligar a conduta oposta (causar dano) a uma sanção (ressarcir o dano), que é o bastante para demonstrar que o legislador reconheceu expressamente que, não só o particular, mas também o Estado

se submete à norma *neminem laedere*, sendo-lhe vedado lesar a esfera jurídica de outrem, no *caput* desse artigo, o legislador estabeleceu princípios para regular o *modus operandi* da Administração Pública (legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência), tal como ocorre na Itália, confirmando sua vontade de fixar um parâmetro para o desenvolvimento das atividades administrativas exatamente com o propósito de impedir a ocorrência de danos.

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

A submissão do Estado à norma *neminem laedere* também se confirma com base em normas infraconstitucionais que especificam a cautela do legislador em disciplinar a atuação da administração pública, como a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece normas básicas de proteção aos direitos do cidadão para melhor cumprimento dos fins administrativos, sobretudo na realização do processo administrativo, por exemplo: finalidade, motivação, ampla defesa, razoabilidade, proporcionalidade, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, além da atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

Nesse sentido também se posicionou a Corte de Cassação italiana ao afirmar que a função do art. 2.043 do CC é visivelmente sancionatória, pois prevê uma sanção que resulta da lesão de uma posição jurídica subjetiva, porém deixa implícita a norma primária alicerçada no princípio *neminem laedere*, que limita a atividade desenvolvida por particulares e pelo Estado.

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

Atuação da administração pública, no que se inclui a administração tributária, em conformidade com esses princípios é um direito subjetivo do administrado (contribuinte), razão pela qual, além de ser um indicador da culpa (*lato sensu*) do agente público, o descumprimento de tais princípios é determinante da ilicitude dos danos eventualmente suportados, ensejando o dever do poder público de repará-los.

Especificamente no que se refere ao setor tributário, 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.

Ao transportar a ideia para o cenário das relações fiscais, 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, nos termos do art. 121 do CTN. Todavia, há normas tributárias específicas, que serão brevemente analisadas a seguir, as

quais comprovam que também na relação entre Fisco e contribuinte (ou responsável) paira o dever de não causar danos e, na sua ocorrência, o dever de ressarcimento.

Ao introduzir na Constituição Federal de 1988 uma seção que trata das “Limitações ao poder de tributar” (arts. 150 a 152 da CF), o legislador brasileiro demonstrou ter reconhecido o alto potencial destrutivo da imposição tributária e, conseqüentemente, a necessidade de prever garantias constitucionais para a proteção do contribuinte, já que os fatos tributáveis se atrelam a comportamentos que se conectam às liberdades fundamentais, atingindo obrigatoriamente a propriedade e a liberdade. Logo, são suscetíveis de causar lesão a direitos subjetivos do sujeito passivo da obrigação tributária se exercidos fora dos parâmetros legais estabelecidos por meio de princípios e regras que constituem o limite para o exercício da atividade fiscal.**(28)**

As limitações ao poder de tributar abrangem um conjunto de normas jurídicas – tais como legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva, vedação do tributo com efeitos confiscatórios, não cumulatividade – que se caracterizam como vedações constitucionais às entidades tributantes, cujo fundamento é a ideia de que “o poder de tributar implica o poder de destruir”. Isso porque, nas relações tributárias, há dois valores em constante tensão; autoridade do poder público e a liberdade individual do contribuinte, pois a imposição de tributos consente obter recursos financeiros destinados à manutenção do aparelho estatal, mas permite que o direito fundamental à propriedade e à liberdade do contribuinte sejam legitimamente atingidos com a absorção compulsória de parcela de seu patrimônio.

O fenômeno tributário toca diretamente os direitos fundamentais, não apenas como consequência da eleição dos fatos que o legislador constituinte apreende nas regras-matrizes de incidência tributária, mas principalmente pela forma como a atividade tributante é exercida, que pode causar danos de extrema gravidade e até irreversíveis ao contribuinte, tais como: i) a indisponibilidade de recursos financeiros devido aos depósitos destinados a suspender a exigibilidade do crédito tributário, ao bloqueio de bens e à penhora do faturamento da empresa; ii) a inscrição no cadastro informativo de créditos não quitados (Cadin), que pode restringir o suprimento de matéria-prima por fornecedores, impedindo o cumprimento dos contratos com os clientes, além do acesso ao crédito junto às instituições financeiras, o que inviabiliza o negócio; iii) o indeferimento da certidão negativa de débito fiscal (CND) ou da certidão positiva com efeitos negativos (CPD-EN), que obstrui atividades e negócios com o setor público e privado, dada a exigência de apresentação, em vários casos, da certificação de regularidade fiscal que impede a participação em procedimentos licitatórios e em concursos públicos; iv) a limitação da alienação de bens, entre outros.

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

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

É importante destacar que a atuação da administração tributária em conformidade com as referidas normas constitui direito subjetivo do contribuinte (ou responsável).

Portanto, 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 dirigidos à imposição do tributo; e ii) dos direitos à propriedade e à liberdade.

Isso é suficiente para que o dano seja qualificado como ilícito – injusto, conforme a terminologia adotada pelo legislador italiano –, ensejando o dever de ressarcimento pelo Estado. A ilicitude do dano é resultado da violação do direito subjetivo do contribuinte de ser submetido à exigência de tributo com base em princípios e regras constitucionais tributários e da lesão ao direito subjetivo à propriedade e à liberdade que a violação desses princípios produz.(29)

Nessa lógica, ao introduzir tais princípios como limitação à imposição tributária por reconhecer seus efeitos nocivos se exercida fora dos parâmetros estipulados, o legislador não só assegura e defende direitos fundamentais e valores como segurança, justiça, igualdade etc., mas torna evidente a existência de uma obrigação do poder público de adotar comportamentos corretos também em matéria tributária para não causar lesão ao contribuinte (*neminem laedere*), sob pena de se submeter às consequências previstas no art. 37, § 6º da CF, ou seja, ao dever de ressarcir os prejuízos causados.

4 A culpa (*lato sensu*) na responsabilidade da administração tributária no Direito brasileiro e no Direito italiano

Apesar da grande afinidade que existe entre o Direito brasileiro e o italiano, segundo se pretendeu demonstrar ao longo deste artigo, em matéria de responsabilidade do Estado, no que se insere a administração tributária, há uma diferença relevante entre os dois sistemas que, a meu ver, confere vantagens ao Brasil em relação à Itália. Trata-se da necessidade de efetuar a prova da presença do elemento culpa *lato sensu* na conduta que causou o dano.

A Constituição Federal de 1988 deu um importante passo para o desenvolvimento da responsabilidade do Estado ao tornar desnecessária a prova da culpa *lato sensu* pela vítima, estendendo sua aplicação às condutas lícitas, ao dispor: “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, assegura o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

Ao aplicar-se a teoria objetiva ao Estado, que dispensa a averiguação da subjetividade do sujeito que praticou a conduta que causou o dano (dolo ou culpa), eleva-se o risco à condição de fato gerador da obrigação de indenizar, retirando-se o foco da responsabilidade do ato ilícito, isto é, da valoração da conduta, e transferindo-o à reparação dos sofrimentos da vítima, em um nítido solidarismo, com uma preocupação cada vez maior em preservar a essência da dignidade da pessoa humana em detrimento das práticas em relação às quais estamos todos expostos.(30)

A responsabilidade objetiva do Estado por atos de seus agentes ao exercer a função pública está cristalizada no Direito brasileiro, fundamentando-se no princípio da igualdade na distribuição dos encargos públicos entre os cidadãos e, conseqüentemente, na repartição entre todos dos prejuízos causados na forma de ressarcimento pelo Estado.

O dever do Estado de ressarcir esses danos é um modo de proteger os interesses dos particulares quando há lesão de direitos subjetivos na tentativa de recompor a situação, dentro do possível, ao estado em que se encontrava antes da ofensa patrimonial ou moral. Não sendo possível restabelecê-la, admite-se a indenização em valor pago em dinheiro. A desnecessidade de

efetuar a prova da culpa *lato sensu* do agente causador do dano facilita tal reparação, evitando que o cidadão suporte sozinho os prejuízos decorrentes de atividades exercidas em benefício de todos em razão das dificuldades inerentes à sua realização.

Para deflagrar a responsabilidade do Estado, requer-se a presença dos elementos estabelecidos em lei (art. 37, § 6º, da CF e arts. 927 e 186 do CC), considerados essenciais, sem os quais não existe dever de ressarcir. Tais elementos são: i) conduta (lícita ou ilícita) do agente público; ii) dano ilícito; e iii) nexo de causalidade entre a conduta do agente público e o dano.

No Direito italiano, com o título *Risarcimento per fatto illecito*, o art. 2.043 do CC é considerado cláusula geral da responsabilidade extracontratual e dispõe: “qualquer fato doloso ou culposo que causar a outrem um dano injusto obriga aquele que cometeu o fato a ressarcir o dano”. Trata-se da previsão normativa que fundamenta o dever de qualquer pessoa, inclusive do Estado, no que se insere a administração pública e seus setores especializados, de ressarcir os danos resultantes da violação da norma *neminem laedere*. Basta uma rápida leitura do artigo para constatar a imprescindibilidade do dolo e da culpa na qualificação e na imputação dessa espécie de responsabilidade.(31)

A administração tributária é obrigada a ressarcir os danos causados ao cidadão em consequência do exercício das atividades de natureza fiscal desde que presentes os elementos da *fattispecie* da responsabilidade extracontratual determinados pelo art. 2.043 do CC, ou seja: i) conduta ilícita, ii) evento danoso, iii) nexo de causalidade entre o evento danoso e a conduta ilícita e iv) culpa (*lato sensu*).

A Corte de Cassação enfrentou o tema dos pressupostos para o reconhecimento, em concreto, da tutela de ressarcimento de danos pela administração pública, inclusive em matéria fiscal, declarando que o raciocínio do juiz deve observar a seguinte sequência: i) verificar se existe um evento danoso; ii) estabelecer se o dano pode ser qualificado como injusto em relação à sua incidência sobre um interesse relevante para a ordem jurídica; iii) examinar, com base no aspecto causal, se o evento danoso decorre de uma conduta positiva ou negativa praticada pela administração pública; e iv) por fim, verificar se o evento danoso pode ser imputado a título de dolo ou culpa à administração.(32)

Segundo o entendimento já pacificado da Corte de Cassação, a responsabilidade do Estado não é *in re ipsa*, ou seja, não decorre automaticamente da prática do ato ilegítimo pelo agente público, mas requer a presença de outros requisitos, os quais, conjuntamente, conferem o caráter ilícito ao comportamento da administração tributária, na qualidade de organização, constituindo fonte de ressarcimento de danos. Esses requisitos são: injustiça do dano e elemento psicológico (dolo ou culpa).

Substancialmente, na Itália, o dolo e a culpa constituem uma qualidade da conduta ilícita que irá condicionar o dever do Estado de ressarcir danos quando estiverem presentes os demais elementos da *fattispecie* do art. 2.043 do CC. Conforme anteriormente mencionado, em matéria de responsabilidade extracontratual, não basta o ato ilegítimo, é necessário um *quid pluris* que se verifica na comprovação da culpa e na existência de um dano que revele a lesão de direitos subjetivos ou de interesses legítimos do administrado, sendo, portanto, injusto.

Como se trata do Estado, o elemento psicológico que se manifesta por dolo ou culpa associa-se ao comportamento da administração pública entendida como organização funcional e qualificada, o que se denomina, em italiano, culpa do *apparato amministrativo*, e não apenas a culpa *lato sensu* do agente público cuja conduta causou o dano.(33)

A particularidade é que a Corte de Cassação excluiu a necessidade de provar

a culpa *lato sensu* do agente público que fisicamente praticou o ato ilegítimo por reconhecer como suficiente a prova da culpa da organização administrativa, a qual resulta da violação de normas comuns de prudência. Isso ocorre, por exemplo, se a atividade administrativa é desenvolvida de forma negligente e imprudente, com o descumprimento da imparcialidade e da boa administração e com a violação de leis e de regulamentos de observância obrigatória, vinculantes para a atividade administrativa, inclusive tributária.

Conforme **Michele Corradino**, a culpa da administração pública coincide com a disfunção no exercício da função administrativa – que é determinada pela desorganização da gestão do pessoal, dos meios e dos recursos dos entes administrativos –, ao que se imputa a adoção e a execução do ato ilegítimo. Por isso, a avaliação da culpa do Estado deve ser efetuada a partir da comparação entre o comportamento efetivamente adotado na situação concreta pela administração tributária e o comportamento estabelecido pela ordem jurídica, analisando-se eventuais desvios e a sua motivação.(34)

Sobre o assunto esclarece **Domenico Chindemi** que a verificação em concreto da culpa da administração pública, também em âmbito tributário, configura-se sempre que o ato ilegítimo for praticado com a violação das normas que regulam o exercício da atividade administrativa, a exemplo dos princípios de imparcialidade e bom andamento, previstos em âmbito constitucional pelo art. 97; dos princípios de celeridade, eficiência, transparência e eficácia, em âmbito da legislação ordinária; e dos critérios de razoabilidade, proporcionalidade e adequação.(35)

Conclusão

Tanto na Itália quanto no Brasil, a interpretação decorrente do entrelaçamento dos enunciados prescritivos gerais e abstratos que compõem o Direito posto permite concluir que a norma *neminem laedere* que estabelece o dever de não lesar outrem, encontra-se positivada na ordem jurídica e aplica-se à administração tributária no exercício das atividades relacionadas à imposição de tributos.

Isso porque os sistemas jurídicos de ambos os países são dotados de princípios que regulam a ação administrativa, isto é, o *modus operandi* da administração pública, o que inclui a administração tributária, disciplinados nos arts. 23 e 97 da Constituição italiana de 1948 e 37 e 150 da Constituição brasileira de 1988, por meio dos quais o legislador deixou implícita a proibição de causar danos ao cidadão no exercício da função pública.

Portanto, se violado tal dever, os danos ocorridos devem ser reparados pelo Estado, cujo dever é recompor a situação do lesado ao *status quo ante*, inclusive na forma de reparação pecuniária, a fim de restabelecer o equilíbrio rompido pela lesão, pois o prejuízo não reparado é um fator de inquietação social.

Bibliografia

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; CARVALHO FILHO, José dos Santos. Controle da administração pública e responsabilidade do Estado. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (coord.) Tratado de Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos

- princípios jurídicos. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BORIA, Pietro. **Diritto Tributario**. Torino: G. Gianppichelli, 2016.
- CALDERALE, Alfredo. La circolazione del modello italiano nelle codificazioni brasiliane del diritto privato. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo – italiano fuori dell’Europa**: atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD, Siena, 20-21-22 settembre 2012. Napoli: Edizione Scientifiche Italiane, 2013.
- CHIEPPA, Roberto; GIOVAGNOLI, Roberto. **Manuale di diritto amministrativo**. 2. ed. Milano: Giuffrè, 2012.
- CHINDEMI, Domenico. Comportamento illecito dei dipendenti degli uffici finanziari e risarcimento del danno a favore del contribuente. **Responsabilità Civile e Previdenza**, fasc. 9, 2011.
- CORAPI, Diogo. Il diritto brasiliano: nuovo terreno di indagine per la comparazione. **Rivista di Diritto Civile**, fasc. 3, pt. 1, 2007.
- COSTA, Alcides Jorge. A doutrina tributária italiana e a sua influência no Direito Tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Tributários no Direito Brasileiro**: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ullhôa Canto. Rio de Janeiro, 1988.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- DONNINI, Rogério. Prevenção de danos e a extensão do princípio neminem laedere. NERY, Rosa Maria de Andrade; DONNINI, Rogério (coord.) **Responsabilidade Civil**: estudos em homenagem ao professor Rui Geraldo Camargo Viana. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- GOBBI, Cristiano. Accertamento tributario illegittimo e diritto al risarcimento del danno. **Teoria e pratica del Diritto**. Milano: Giuffrè, 2013.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. Diritto finanziario, scienza delle finanze, ecc. **Riv. dir. fin. sc. fin.**, 1939.
- JURINSKI, James John. **Tax reform**. California: ABC-CLIO, 2000.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LANNI, Sabrina. La obrigação de indenizar nel decennale del codice civile. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo – italiano fuori dell’Europa**: atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD, Siena, 20-21-22 settembre 2012. Napoli: Edizione Scientifiche Italiane, 2013.
- PETIT, Eugène. **Tratado elementar de Direito Romano**. Traduzido por Jorge Luís Custódio Porto. Campinas: Russel, 2003.
- SILVA, Roberto de Abreu. Hermenêutica constitucional da responsabilidade civil. **Revista da Emerj. – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro**, v. 6, n. 23, 2003.
- STANZIONE, Pasquale. **Manuale di Diritto Privato**. 3. ed. Torino: G. Giappichelli, 2013.

TORRES, Heleno Taveira. Contribuições da doutrina italiana para a formação do Direito Tributário brasileiro. **Diritto e Pratica Tributaria**, fasc. 4, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. As influências italianas no Direito Tributário brasileiro. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: v. 84, p. 70-82, 2002.

WALD, Arnaldo. Le droit comparé au Brésil. **Rev. inter. droit comp.**, 1999.

ZANETTI, Cristiano de Souza. Il modello giuridico italiano in Brasile: obbligazioni e contratti. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo – italiano fuori dell’Europa**: atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD, Siena, 20-21-22 settembre 2012. Napoli: Edizione Scientifiche Italiane, 2013.

Notas:

1. CALDERALE, Alfredo. La circolazione del modelo italiano nelle codificazioni brasiliane del diritto privato. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo – italiano fuori dell’Europa**: atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD, Siena, 20-21-22 settembre 2012. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2013. p. 199.

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

3. *“La tradizione romano-germanica del diritto europeo continentale, la civil law, resta base dello stile brasiliano del diritto. Ma questa tradizione è vissuta oggi in modo diverso. Le concezioni e gli istituti del continente europeo non sono più recepiti come un ideale modello di diritto colto che si trasporta in modo meccanico nelle istituzioni e spesso resta solo una vernice esteriore del diritto vivente. Lo sviluppo economico sociale del paese nel contesto geopolitico mondiale ha comportato il superamento del dualismo un pò schizofrenico tra cultura giuridica e pratica quotidiana del diritto. Da un lato la riflessione su norme e istituti trae sempre più spunto dall’esperienza della legislazione e giurisprudenza nazionale, d’altro lato assume maggiore rilevanza anche in questa esperienza la circolazione di modelli dell’economia globalizzata. Il Brasile, insomma, presenta oggi un ordinamento di sicuro impianto romanistico, ma con proprie caratteristiche che rispecchiano la realtà di una società con specifici problemi di superamento del dualismo tra regioni sviluppate e regioni sottosviluppate e di intensificazione dei rapporti con altri ordinamenti nel contesto internazionale.”* CORAPI, Diogo. Il diritto brasiliano: nuovo terreno di indagine per la comparazione. **Rivista di Diritto Civile**, fasc. 3, pt. 1, 2007. p. 376.

4. COSTA, Alcides Jorge. A doutrina tributária italiana e a sua influência no Direito Tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Princípios tributários no Direito brasileiro**: estudos em homenagem a Gilberto de Ullhôa Canto. Rio de Janeiro, 1988. p. 27.

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

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

7. Ibidem, p. 24.

8. TORRES, Ricardo Lobo. As influências italianas no Direito Tributário

brasileiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 84, p. 70-82, 2002.

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

10. Os alunos de Benvenuto Griziotti foram: Mario Pugliese, Ezio Vanoni, Antonio Pesenti, Sergio Steve, Frank Tamagna, Dino Jarach, Giannino Parravicini, Federico Maffezzoni, Ernesto d'Albergo, Gian Antonio Micheli e Francesco Forte. Além desses, frequentaram a Escola de Pavia, embora de modo esporádico: Enrico Allorio, Pietro Nuvolone, Massimo Severo Giannini e Dino Jarach.

11. TORRES, Heleno Taveira. Op.cit., p. 394.

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

13. ZANETTI, Cristiano de Souza. Il modello giuridico italiano in Brasile: obbligazioni e contratti. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo – italiano fuori dell'Europa**: atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD, Siena, 20-21-22 settembre 2012. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2013. p. 180.

14. LANNI, Sabrina. La obrigação de indenizar nel decennale del codice civile. In: LANNI, Sabrina; SIRENA, Pietro. **Il modello giuridico – scientifico e legislativo – italiano fuori dell'Europa**: atti del secondo Congresso Nazionale della SIRD, Siena, 20-21-22 settembre 2012. Napoli:Edizione Scientifiche Italiane, 2013. p. 179.

15. Idem

16. PETIT, Eugène. **Tratado elementar de Direito Romano**. Traduzido por Jorge Luís Custódio Porto. Campinas: Russel, 2003. p. 87-88.

17. ITÁLIA. Corte de Cassação. Acórdão nº 500, de 22 de julho de 1999. Relator: Preden Pm Dettori.

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

19. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 78.

20. SILVA, Roberto de Abreu. Hermenêutica constitucional da responsabilidade civil. **Revista da Emerj – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro**, v. 6, n. 23, 2003. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_217.pdf>. Acesso em: 19 mai 2016.

21. ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 42.

22. DONNINI, Rogério. Op. cit., p. 492.

23. KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes,

1999. p. 26.

24. Ibidem, p. 27.

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

26. Ibidem, p. 324.

27. AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 507.

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

29. O legislador italiano adota a terminologia “dano injusto” no art. 2.043 do CC para qualificar o dano passível de ressarcimento. Optou-se pelo termo ilícito em vez de injusto em relação ao Direito brasileiro, não por acreditar-se na sua inadequação, mas para seguir o padrão que começou a ser defendido, sobretudo, por Fernando Dias Menezes de Almeida, apesar de ser algo incipiente, porém com o mesmo significado, ou seja, para se referir ao denominado “dano evento”, que corresponde à lesão de direitos subjetivos e de interesses juridicamente relevantes.

30. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Op. cit., p. 401.

31. Art. 2.043 do CC: “*qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno*”.

32. CHIEPPA, Roberto; GIOVAGNOLI, Roberto. **Manuale di diritto amministrativo**. 2. ed. Milano: Giuffrè, 2012. p. 890.

33. “*l'imputazione non potrà quindi avvenire sulla base del mero dato obbiettivo dell'illegittimità dell'azione amministrativa, ma il giudice ordinario dovrà svolgere una più penetrante indagine, non limitata al solo accertamento dell'illegittimità del provvedimento in relazione alla normativa ad esso applicabile, bensì estesa anche alla valutazione della colpa, non del funzionario agente (da riferire ai parametri nella negligenza o imperizia), ma della Pubblica Amministrazione intesa come apparato che sarà configurabile nel caso in cui l'adozione e l'esecuzione dell'atto illegittimo (lesivo dell'interesse del danneggiato) sia avvenuta in violazione delle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione alle quali l'esercizio della funzione amministrativa deve ispirarsi e che il giudice ordinario può valutare in quanto si pongono come limiti esterni alla discrezionalità.*” (Cass. SS.UU, 22 luglio 1999, n. 500)

34. CORRADINO, Michele. **Diritto amministrativo**. 2. ed. Padova: Cedam, 2009. p. 1001.

35. CHINDEMI, Domenico. Comportamento illecito dei dependenti degli uffici finanziari e risarcimento del danno a favore del contribuyente. **Rivista Responsabilità Civile e Previdenza**. n. 9, 2011. p. 1763.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

SCAPIN, Andreia. Responsabilidade do Estado por danos tributários no Direito italiano e no brasileiro. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 78, jun. 2017. Disponível em: < http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao078/Andreia_Scapin.html>

Acesso em: 06 jul. 2017.

REVISTA DE DOCTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO - EMAGIS