

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

35



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# Responsabilidade Civil da Administração Tributária e a Possibilidade de Condenação em Dano Moral

## *Civil Liability of Tax Administration and the Chance to be Liable for Moral Damage*

Éderson Garin Porto

*Doutor em Direito pela UFRGS. Mestre em Direito pela UFRGS. Coordenador do LLM em Tributação das Empresas e dos Negócios e da Especialização em Direito e Gestão Tributária da Unisinos. Professor da Escola Superior da Advocacia (ESA – OAB/RS). Advogado em Porto Alegre (RS). E-mail: edporto@spud.adv.br.*

### *Resumo*

O presente ensaio aborda a responsabilidade civil da Administração Tributária, visando apurar a possibilidade impor ao Fisco o dever de indenizar o contribuinte por dano moral. O exercício da atividade de administração e fiscalização de tributos possui certas prerrogativas e, ao mesmo tempo, deve observar um modelo comportamental estabelecido pela Constituição e legislação. Quando o agir da Administração Tributária desvia do perfil de relação jurídica almejado pelo ordenamento jurídico brasileiro, pode-se estar diante de um comportamento tendente a causar dano ao contribuinte e uma vez configurados os pressupostos de responsabilização do Estado, surgirá o dever de indenizar.

*Palavras-chave:* Administração Tributária, responsabilidade civil, dano, indenização, dever de proteção.

### *Abstract*

This paper focuses the liability of the Tax Administration in order to investigate the possibility to impose to the tax authorities a duty to compensate the taxpayer for moral damage. The exercise of management activities and supervision of taxes has certain prerogatives and, at the same time, should follow a behavioral model established by the Constitution and legislation. When the act of Tax Administration deviates from the legal relationship profile desired by the Brazilian legal system, it could be a harm to the taxpayer and once configured the requirement to blame the Administration, emerge the duty to indemnify.

*Keywords:* Tax Administration, civil liability, damage, duty to indemnify, duty of protection.

## **Introdução**

A responsabilidade civil do Estado sofreu forte desenvolvimento nas últimas décadas, podendo-se dizer que o texto da Constituição de 1988 consagrou um modelo de responsabilidade civil objetiva do Estado, conforme dispõe o art. 37,

parágrafo 6º. De forma apressada, poder-se-ia dizer que o tema não encerra nenhuma controvérsia e a matéria se encontra pacificada nas Cortes Superiores, o que resultaria num gigantesco engano.

A matéria da responsabilidade civil do Estado ainda envolve acesos debates, provocando inúmeras discussões no âmbito do Direito Administrativo. Surpreende, no entanto, o silêncio da doutrina tributária sobre o assunto e ainda mais a pouca controvérsia levada aos Tribunais. A interpretação da tímida reflexão sobre a responsabilidade civil poderia ser atribuída à inexistência de atos lesivos ao contribuinte no exercício da Administração Tributária, o que sem dúvida seria uma segunda avaliação equivocada. Infelizmente, as prerrogativas e competências da Administração e fiscalização de tributos são, com alguma frequência, exercidas com abuso e/ou excessos. O profissional habituado a interagir com a Administração Tributária pode contar facilmente alguns episódios de tratamento desrespeitoso, exagerado, abusivo ou até mesmo ilegal.

Então como se poderia explicar a quase inexistente discussão em torno da responsabilidade civil da Administração Tributária? Pois este é o problema a ser enfrentado no primeiro tópico deste ensaio. A Administração Pública ainda é orientada por preceitos anacrônicos hauridos do Direito Administrativo francês do século XIX, de modo que o modelo comportamental estabelecido na Constituição de 1988 não foi devidamente incorporado à prática da Administração Tributária. Na sequência da pesquisa, aborda-se a responsabilidade civil do Estado estabelecida na Constituição, definindo-se os termos da responsabilidade civil aplicáveis à Administração Tributária. No tópico seguinte, examinam-se as normas que orientam a relação Fisco e contribuinte, indicando qual o perfil de relação jurídica se revela adequado ao ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, o estudo enfoca o dever de proteção oriundo da incidência da boa-fé objetiva no âmbito do Direito Tributário para identificar alguns casos em que o Judiciário reconheceu o dever de indenizar o contribuinte por descumprimento dos preceitos básicos estabelecidos nos tópicos antecedentes.

É importante deixar registrado na abertura deste trabalho que não se pretende incentivar uma cultura de litígio e conflito. Como ficará claro na exposição do texto, pretende-se defender uma relação jurídica sadia entre Fisco e contribuinte, de modo a valorizar a colaboração e o cumprimento das obrigações por ambos. O que se pretende combater é o abuso e a ilegalidade que ainda se observa no cotidiano e que os casos excepcionais e os excessos sejam reprimidos pela fórmula preconizada pelo Estado de Direito Brasileiro, vale dizer, aquele que tenha sofrido menoscabo de um direito patrimonial ou direito da personalidade deve ser indenizado (art. 5º, incisos V e X, da Constituição). Portanto, a ideia que será desenvolvida ao longo do trabalho é defender que os casos excepcionais se tornem cada vez mais raros, de modo a promover uma relação jurídica sadia e republicana.

## **1. O Direito Fundamental à Boa Administração Tributária**

Não obstante já estejamos alguns séculos distantes do Estado Absolutista e separados muitos anos do período imperial de nossa história, ainda percebemos resquícios do modelo de Estado daqueles períodos. A concepção de Estado Impe-

rial, marcado pela sujeição dos cidadãos às suas decisões, é inegavelmente anacrônica<sup>1</sup>.

Basta recordar das conquistas históricas que reconheceram a separação de poderes, a noção de Estado de Direito e, sobretudo, o constitucionalismo moderno, para que se possa afirmar que a evolução da sociedade e das instituições trouxeram uma visão mais arejada da Administração Pública. Parafraseando Canotilho, tornou-se necessário “Democratizar a democracia”.

De efeito, o movimento de democratização das instituições é irreversível e qualquer ação ou tentativa de refreá-lo será fortemente rechaçada. Nessa linha, a noção de Estado de Direito passa a exigir instituições legitimadas democraticamente, reconhecendo a ideia de pluralismo político e garantia de direitos políticos, bem como livre manifestação de orientação ideológica<sup>2</sup>. O princípio democrático confere, como destaca Jorge Reis Novais, “uma nova inteligibilidade aos elementos do Estado de Direito e, desde logo, legitima a recomposição verificada na divisão de poderes tradicional”<sup>3</sup>. Canotilho sustenta que ainda hoje a definição situa-se como a “justificação positiva da democracia”<sup>4</sup>. De efeito, a noção básica e fundamental da expressão “democrático” na Constituição conduz à imposição de requisitos de legitimidade do poder preenchidos com o consenso social por meio da democracia representativa, assim como também por meio da democracia direta, estimulada na Constituição de 1988 (art. 14, I, II e III)<sup>5</sup>. A democracia dinâmica pregada por Canotilho aponta para uma interação constante do cidadão com o Estado, franqueando-lhe a participação nas decisões e, sobretudo, criando espaços de diálogo<sup>6</sup>.

Essa visão se justifica a partir da noção antropocentrista do sistema jurídico<sup>7</sup>. Significa que o ser humano deve ser o foco dos ordenamentos, ganhando proteção especial das Constituições por meio do princípio da dignidade da pes-

<sup>1</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; e DERZI, Misabel Abreu Machado. “A importância da Administração Tributária no Estado Democrático do Direito. Análise da Emenda Constitucional no 42/03”. Texto disponível em <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21072-21073-1-PB.pdf>, acesso em 14 de setembro de 2014.

<sup>2</sup> HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: SaFe, 1998, p. 115. LUÑO, Antonio E. Pérez. *Derechos humanos, Estado de Derecho e Constitución*. 5ª ed. Madri: Tecnos, 1995, p. 204. BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. Fortaleza: Imprensa Universitária do Ceará, 1958, pp. 167-8.

<sup>3</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 137. HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: SaFe, 1998, p. 118.

<sup>4</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 287. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “Juridicidade, pluralidade normativa, democracia e controle social. Reflexões sobre alguns rumos do direito público neste século”. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 106. LEAL, Rogério Gesta. *Teoria do Estado. Cidadania e poder político na modernidade*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 195.

<sup>5</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. “Princípio do Estado Constitucional Democrático de Direito”. *Revista da Ajuris* n. 102, p. 181.

<sup>6</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo. Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 50.

<sup>7</sup> HABERMAS, Jürgen. *Um ensaio sobre a Constituição da Europa*. Trad. Marian Toldy e Teresa Toldy. Lisboa: Edições 70, 2012, p. 29.

soa humana<sup>8</sup>. Em outras palavras, a dignidade do ser humano deve ser perseguida pelo Estado e ser por ele respeitada, na medida em que o homem deve ser concebido como fim em si mesmo e não como meio, valendo-se da máxima kantiana<sup>9</sup>. No que concerne ao objeto desta investigação, a dignidade da pessoa humana impõe ao Estado o respeito ao ser humano enquanto sujeito dotado de razão, determinando que as relações havidas entre Estado e indivíduo sejam inteligíveis e racionalmente justificáveis. Essa justificativa deve guardar pertinência com a ordem jurídica vigente e isto pode ser aferido através da obediência aos direitos e garantias fundamentais, em especial à igualdade (art. 5º, *caput* e inciso I da CRFB), à legalidade (art. 5º, II e art. 37) e ao devido processo legal (art. 5º, LIV, da CRFB). Tendo em vista que a racionalidade que anima a existência humana aspira verdades, exige pautas de como agir, a valorização da dignidade da pessoa humana ruma à obtenção do bem comum. Essas aspirações devem pautar a relação entre o cidadão e a Administração, servindo como linha mestra ou bússola, apontando para a direção do fim último perseguido pelo Estado<sup>10</sup>.

Portanto, a necessidade de pensar na Administração Pública “cidadã” é decorrência de um movimento muito consistente fundado na ascensão do princípio democrático (art. 1º, parágrafo único, da CRFB) e, sobretudo, na valorização do ser humano, reconhecida pela Constituição por meio do prestígio à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CRFB). Este influxo de normas constitucionais impõe que o Direito Administrativo esteja alinhado com estas diretrizes, sob pena de ofensa à inteireza da Constituição. Desse modo, o movimento de “democratização do exercício da atividade administrativa” deve proporcionar abertura e fomento à participação do cidadão nos processos decisórios da Administração, não somente na forma plebiscitária, senão em todo o procedimento de formação da vontade administrativa<sup>11</sup>.

Estas considerações podem parecer óbvias, criando a impressão de que estar-se-ia apenas estabelecendo uma constatação de movimentos históricos que conformaram esta nova visão de Estado. No entanto, basta descer até a realidade do dia a dia para perceber que estes novos ares não sopraram pelas repartições públicas onde estão sediadas as Administrações Tributárias.

Em verdade, a visão antropocentrista pregada pelo Direito Constitucional e já haurida pelo Direito Administrativo custa a ser implementada no plano do Direito Tributário. Por vários motivos, a relação Fisco e contribuinte ainda é pautada pela desconfiança, pelo isolamento e, sobretudo, por um maniqueísmo que em nada contribui. É preciso defender e exigir que a Administração Tributária se amolde ao padrão comportamental exigido pela Constituição.

<sup>8</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo. Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 50.

<sup>9</sup> RE n. 359.444, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* de 28.5.2004; HC N. 82.424-QO, Rel. Min. Maurício Corrêa, *DJ* de 19.3.2004; HC n. 76.060, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* de 15.5.1998; HC n. 71.373, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 22.11.1996.

<sup>10</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo. Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 51.

<sup>11</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo. Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 77.

A postura de diálogo da Administração, como visto, é decorrência do princípio democrático (art. 1º, parágrafo único, da CRFB) em conjunção com a proteção à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CRFB). Porém, não é tudo. É chegada a hora, como diz Juarez Freitas, de estruturar o Direito Administrativo no “hábito saudável da racionalidade dialógica e multiforme”<sup>12</sup>. Com o emprego do diálogo no âmbito do Direito Administrativo, a atuação da Administração torna-se apta a promover uma adequada leitura do interesse público, já que o espaço dedicado à pluralidade de interesses resta preservado, permitindo que as diferentes matizes sociais se expressem e se estabeleça um diálogo racional<sup>13</sup>.

Este anseio foi acolhido inicialmente no plano internacional, quando a Comunidade Europeia elaborou a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, consagrando direitos fundamentais já reconhecidos nos planos jurídicos internos de cada país-membro. A inovação é que a Carta de Nice, como ficou conhecida, consagrou uma noção de que os cidadãos deveriam ter assegurados certos direitos fundamentais também no plano comunitário, não obstante houvesse garantias no direito interno. Então, a União Europeia, em reunião ocorrida em Colônia no ano de 1999, decidiu dotar a comunidade europeia de um instrumento assecuratório de direitos fundamentais cujos conteúdos foram deliberados na ocasião<sup>14</sup>. A Carta de Nice congregou inúmeros direitos fundamentais, merecendo destaque o art. 41, que consagrou o “Direito a uma boa administração”. Consta na Carta de Nice:

“Artigo 41.

*Direito a uma boa administração*

1. Todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições e órgãos da União de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável.

2. Este direito compreende, nomeadamente:

- o direito de qualquer pessoa a ser ouvida antes de a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afecte desfavoravelmente,
- o direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito dos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial,
- a obrigação, por parte da administração, de fundamentar as suas decisões.

3. Todas as pessoas têm direito à reparação, por parte da Comunidade, dos danos causados por suas instituições ou pelos seus agentes no exercício das respectivas funções, de acordo com os princípios gerais comuns às legislações dos Estados-Membros.

<sup>12</sup> FREITAS, Juarez. *Discricionabilidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 19.

<sup>13</sup> LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. *Administração Pública dialógica*. Curitiba: Juruá, 2013, pp. 100-1.

<sup>14</sup> VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 60. A presidência do Conselho Europeu assim deliberou: “Anexo IV – Decisão do Conselho Europeu sobre a Elaboração de uma Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia”. Texto disponível em [http://www.europarl.europa.eu/summits/kol2\\_pt.htm](http://www.europarl.europa.eu/summits/kol2_pt.htm).



4. Todas as pessoas têm a possibilidade de se dirigir às instituições da União numa das línguas oficiais dos Tratados, devendo obter uma resposta na mesma língua.”

O texto proclamado em 7 de dezembro de 2000 na cidade francesa de Nice explicitou aquele que passou a ser chamado “Direito fundamental à boa administração” que, para Juarez Freitas, significa uma Administração Pública “eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres; com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas. A tal direito corresponde o dever de a administração pública observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais que a regem.”<sup>15</sup>

A noção de boa administração envolve um plexo de caracteres assim enumerados por Juarez Freitas: (a) direito à administração pública transparente; (b) direito à administração pública dialógica; (c) direito à administração pública imparcial; (d) direito à administração pública proba; (e) direito à administração pública respeitadora da legalidade temperada; (f) direito à administração pública preventiva, precavida e eficaz<sup>16</sup>. Em verdade, todas as características enumeradas já eram trabalhadas pela doutrina e pela jurisprudência, isto é, os elementos constitutivos da boa administração já eram conhecidos e respeitados, bastando remontar aos princípios da Administração Pública inscritos no art. 37 da Constituição. Faltava, todavia, o reconhecimento expresso, assegurando ao cidadão o direito fundamental a tal conjunto de direitos que juntos definem a “boa administração”.

Com efeito, a Administração Pública transparente é um desdobramento da norma constitucional da publicidade (art. 37 da CRFB). Em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça concedeu a ordem a mandado de segurança que almejava obter informações sobre os gastos com publicidade da Administração Pública Federal. Em seu voto, o Ministro Arnaldo Estevez afastou o vetusto argumento do “interesse público”, não lhe reconhecendo valor jurídico no caso concreto<sup>17</sup>.

Do mesmo modo, a necessidade de a Administração estabelecer diálogo com o administrado é decorrência lógica da ordem constitucional vigente. A noção de “Administração Dialógica” é há muito reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, que consagrou entendimento no sentido de impor à Administração o dever de ouvir o administrado que está prestes a ser atingido por algum ato administrativo. Na jurisprudência do Supremo, o diálogo é decorrência do princípio constitucional do devido processo<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 22. FINGER, Julio Cesar. “O direito fundamental à boa administração e o princípio da publicidade administrativa”. *Interesse Público* n. 58. Belo Horizonte, novembro/dezembro de 2009, p. 136.

<sup>16</sup> FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 22-3.

<sup>17</sup> MS n. 16.903/DF, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, j. 14.11.2012, *DJe* de 19.12.2012.

<sup>18</sup> RE n. 158.543, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 30.8.1994, *DJ* de 6.10.1995. No mesmo sentido: RE n. 158.543, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 30.8.1994, *DJ* de 6.10.1995; RE n. 594.296, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 21.9.2011, *DJe* de 10.2.2012.

No tocante à imparcialidade, deve-se estabelecer que tal dever deriva da impessoalidade imposta à Administração Pública pelo art. 37 da Constituição, não se admitindo tratamento diferenciado ou favorecido a quem quer que seja. Espera-se da Administração Pública total impessoalidade e imparcialidade, sendo inclusive disciplinado no art. 18 da Lei n. 9.784/1999 os casos em que o servidor público estaria impedido ou suspeito de atuar no âmbito administrativo, justamente para fazer valer o princípio da imparcialidade. Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça apreciou discussão envolvendo a participação de servidor que havia denunciado os administrados sob julgamento da autoridade. No caso, o Ministro Haroldo Rodrigues entendeu que a participação do denunciante na condição de julgador ofenderia o princípio da imparcialidade da Administração<sup>19</sup>.

Quanto à probidade como característica de uma “boa administração”, basta referir que há norma expressa na Constituição pregando a probidade da administração via princípio da moralidade (art. 37) e, no plano infraconstitucional, a Lei n. 8.249/1992 – Lei de Improbidade Administrativa – disciplina o que pode ser considerado ato de improbidade e estabelece sanções para os agentes ímprobos. Sobre o tema probidade, vale recordar o julgamento da constitucionalidade da Lei Complementar n. 135/2010, conhecida como Lei da Ficha Limpa, pelo Supremo Tribunal Federal. Na oportunidade, o Supremo examinou o conceito de moralidade e probidade exigível dos candidatos a cargos públicos e acabou por densificar o sentido da “moralidade” e “probidade” aplicável aos postulantes a cargos eletivos<sup>20</sup>.

A “boa administração pública” pressupõe também uma Administração Pública respeitadora da juridicidade. Em que pese a Constituição faça referência ao princípio da legalidade (art. 37 da CRFB), muito já tem sido discutido e debatido sobre o real alcance desta norma. No plano infraconstitucional, por exemplo, a Lei n. 9.784/1999 impõe que a Administração Pública, nos processos administrativos, observe a lei e o Direito (art. 2º, parágrafo único, inciso I da Lei n. 9.784/1999). Logo, respeito cego e inconsequente apenas à lei não serve à sociedade. Espera-se da Administração Pública sujeição ao Estado de Direito, consoante expressamente estabelece o art. 1º, *caput*, da Constituição<sup>21</sup>.

Por derradeiro, cumpre que a Administração Pública, para que seja considerada “boa administração”, busque a eficiência. Equivale a dizer que a Administração Pública deve pautar seu agir segundo as melhores escolhas possíveis, buscando ser eficiente (dever de fazer de modo certo), eficaz (dever de fazer aquilo que deve ser feito) e econômica (dever de otimizar a ação estatal)<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> MS n. 14.959/DF, Rel. Min. Haroldo Rodrigues (Desembargador Convocado do TJ/CE), Terceira Seção, j. 23.2.2011, *DJe* de 4.4.2011.

<sup>20</sup> Precedente: RE n. 633.703, Rel. Min. Gilmar Mendes (repercussão geral). (ADI n. 4.578, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 16.2.2012, *DJe* de 28.6.2012). No mesmo julgamento foram apreciadas as ADCs ns. 29 e 30.

<sup>21</sup> “A ideia de Estado de Direito impõe a juridificação do exercício do poder, cujas manifestações pressupõem por esse motivo um lastro normativo.” (CORREIA, José Manuel Sérulo. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 3). Sobre a superação da legalidade pela juridicidade administrativa: OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública – o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 104.

<sup>22</sup> FREITAS, Juarez. *Discrecionalidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 31.



Como se pretendeu demonstrar, um olhar atento ao texto da Constituição é capaz de propiciar a constatação de que o chamado “Direito Fundamental à Boa Administração” já estava consagrado no plano constitucional desde 1988. No entanto, todo o profissional que milita no contencioso administrativo e judicial tributário irá prontamente refutar a proposição, dizendo que todas as proposições não são observadas na relação Fisco e contribuinte. Se há um déficit constitucional na relação jurídica de Direito Tributário, qual seria a explicação? Haveria, ainda, alguma justificativa jurídica para a manutenção de um modelo comportamental distante das premissas constitucionais?

Por qualquer ângulo que se examine estas indagações, a resposta será inevitavelmente a mesma: não há motivos para se manter a relação subordinativa do contribuinte frente à Administração Tributária, assim como não há razão para que a Administração Tributária não observe a Constituição, nem a legislação infraconstitucional. A Lei n. 9.784/1999 confere alguns direitos ao administrado, a saber: “(i) ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações; (ii) ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas; (iii) formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; (iv) fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei (art. 3º da Lei n. 9.784/1999).

Discutiu-se durante muito tempo acerca da necessidade de se editar um Código de Defesa do Contribuinte para que se lhe fossem asseguradas certas garantias. Rememorando as afirmações aqui expendidas, pode-se estabelecer sem margem de erro que a ordem jurídica vigente já assegura ao cidadão uma “carta de direitos e deveres”, bastando que se confira eficácia às normas acima reproduzidas. Pode-se ainda invocar a incidência do Código de Proteção e Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078/1990), que estabelece direitos básicos do consumidor e arrola práticas abusivas. A aplicação do Estatuto consumerista é decorrência da aplicação do art. 22 do CDC, daí não se podendo afastar a aplicação de suas normas protetivas em relação ao contribuinte.

## **2. Da Responsabilidade Patrimonial Extracontratual do Estado**

Nos estreitos limites deste ensaio, desimporta recuperar toda a evolução histórica da responsabilidade civil do Estado. Satisfaz dizer que todas as nações reconhecem o dever do Estado de ressarcir as vítimas de seus comportamentos danosos<sup>23</sup>. É assegurado pela Constituição que incumbe ao Estado a obrigação de “reparar economicamente os danos lesivos à esfera juridicamente garantida de outrem e que lhe sejam imputáveis em decorrência de comportamentos unilaterais, lícitos ou ilícitos, comissivos ou omissivos, materiais ou jurídicos”<sup>24</sup>. De efeito,

<sup>23</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 923.

<sup>24</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 923.

seria incoerente sustentar que a República Federativa do Brasil é um Estado Democrático de Direito (art. 1º da Constituição) e simultaneamente estabelecer que o Estado Brasileiro não assumiria qualquer responsabilidade frente aos danos causados aos particulares. Decorre que a ideia de responsabilidade civil do Estado é decorrência lógica da cláusula constitucional do Estado de Direito, na qual se estabelece que o poder estatal submete-se ao império do Direito<sup>25</sup>. Como conquista lenta mas decisiva do Estado de Direito, parafraseando Canutilho, a responsabilidade civil do Estado “é, ela mesma, instrumento da legalidade, cumprindo a função ineliminável de realização da justiça material”<sup>26</sup>.

A Constituição garante ao ofendido o direito à indenização quando tenha sofrido dano material ou dano moral (art. 5º, incisos V e X). É o reconhecimento em sede constitucional da tutela aos direitos subjetivos do cidadão, assegurando-lhe a incolumidade física, patrimonial e moral. Se no âmbito privado, a responsabilidade civil ganhou *status* constitucional, no domínio público não foi diferente. A responsabilidade estatal por danos causados aos particulares está estampada no art. 37, parágrafo 6º, da Constituição, *in verbis*: “Art. 37. (...) § 6º 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, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”. O texto constitucional consagrou a teoria da responsabilidade objetiva do Estado, a qual impõe o dever de indenizar àquele que por ação ou omissão causou dano na esfera juridicamente protegida de outrem, bastando que se estabeleça o nexo de causalidade entre o comportamento e o dano<sup>27</sup>.

O Supremo Tribunal Federal já examinou os pressupostos de responsabilização do Estado, realizando a interpretação do dispositivo acima reproduzido<sup>28</sup>. No caso concreto, pleiteou-se indenização ao Distrito Federal pelas moléstias causadas ao filho de servidora pública que foi exposta à contaminação por agentes infecciosos durante atividades que desenvolvia em hospital público concomitante com a gestação. O voto do Ministro Celso de Mello estabelece os elementos que delineiam a estrutura da responsabilidade civil do Estado: “(a) a alteridade do dano; (b) a causalidade material entre o *‘eventus damni’* e o comportamento positivo; (c) a oficialidade da atividade causal e lesiva imputável ao agente do Poder Público, que, nessa condição funcional, tenha incidido em conduta comissiva ou omissiva, independentemente da licitude, ou não, do seu comportamento funcional (RTJ 140/636) e (d) a ausência de causa excludente de responsabilidade estatal (RTJ 55/503 – RTJ 71/99 – RTJ 91/377 – RTJ 99/1.155 – RTJ 131/417)”<sup>29</sup>. Na hipó-

<sup>25</sup> PORTO, Éderson Garin. *Estado de Direito e direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, *passim*.

<sup>26</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *O problema da responsabilidade do Estado por actos lícitos*. Coimbra: Almedina, p. 13.

<sup>27</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 936. MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 9ª ed. São Paulo: RT, 2005, p. 430.

<sup>28</sup> RE n. 495.740 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 15.4.2008, *DJe-152 RTJ* vol. 214, p. 516.

<sup>29</sup> Trecho do voto do Ministro Celso de Mello no RE n. 495.740 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 15.4.2008, *DJe-152 RTJ* vol. 214, p. 516.

tese dos autos, o Ministro vislumbrou a concorrência de todos os pressupostos de responsabilização do Estado, concluindo pelo dever de indenizar no caso concreto.

Note-se, segundo posição jurisprudencial da Corte Suprema, que a obrigação de reparar o dano não se limita à hipótese de ato antijurídico. Consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (*RTJ* 140/636), o dever de indenizar independe da configuração de conduta ilícita, bastando que se identifique o dano, estabeleça-se o nexo de causalidade e a oficialidade da conduta<sup>30</sup>. Na visão de Celso Antonio Bandeira de Mello, o fundamento para a responsabilidade civil do Estado por dano causado em face de ato lícito está assentado na garantia de repartição equânime dos ônus provenientes de atos estatais lesivos, evitando-se, assim, que alguns suportem isoladamente prejuízos de ações tomadas no interesse de todos<sup>31</sup>. Para Canotilho, a responsabilidade civil por dano ocasionado por ato lícito estatal deve conjugar: (a) realização de um ato lícito e praticado nos limites da competência conferida pela ordem jurídica; (b) caracterização de um ataque grave ao direito subjetivo do particular lesado e não uma mera limitação ao indigitado direito; (c) a ablação ou limitação substancial atingir um direito subjetivo perfeito e não uma simples ofensa a um interesse legítimo; e (d) o sacrifício deveria ter sido imposto em prol do interesse público e não viesse a caracterizar satisfação do interesse particular do ofendido<sup>32</sup>.

Destas singelas considerações, pode-se afirmar que o Estado está obrigado a indenizar o dano causado ao particular quando este consiga estabelecer o nexo de causalidade entre a lesão experimentada e o comportamento estatal, desimportando se resultado de ação ou omissão, nem mesmo se a conduta foi tida por lícita ou ilícita, culposa ou dolosa.

### 3. Da Responsabilidade Civil da Administração Tributária

Tomando a premissa estabelecida acima, onde os atos estatais causadores dano ao particular são passíveis de responsabilização patrimonial, impõe-se questionar se os comportamentos do Fisco capazes de causar dano ao contribuinte são igualmente passíveis de responsabilização. Por que, de um modo geral, as ações ou omissões estatais sujeitam-se à responsabilização patrimonial e eventualmente as ações ou omissões do Fisco não estariam sujeitas à qualquer responsabilidade? Parece evidente que não há razão para qualquer tratamento distinto.

Na doutrina estrangeira, a temática é enfrentada há algum tempo, como relata Diogo Leite de Campos. O catedrático da Faculdade de Direito de Coimbra sustenta o “princípio da indemnização do sujeito passivo”, propugnando paridade entre Fisco e contribuinte no âmbito dos seus direitos e deveres<sup>33</sup>. É muito lúcida

<sup>30</sup> “Responsabilidade Civil do Estado. Artigo 107 da Constituição. Assentada no Risco Administrativo, independe da Prova de Culpa. Basta que o Lesado demonstre o Nexo Causal entre o Fato e o Dano. Recurso Conhecido e Provido.” (RE n. 116.333, Rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, j. 30.6.1988, *DJ* de 19.8.1988, p. 20.269, ement. vol. 1.511-06, p. 1.177)

<sup>31</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 937.

<sup>32</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *O problema da responsabilidade do Estado por actos lícitos*. Coimbra: Almedina, p. 82.

<sup>33</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 117.

a comparação que estabelece: “Se o contribuinte oculta uma receita de 500 euros, trata-se de crime fiscal. Mas se a Administração Fiscal ‘inventa’ uma receita de 500 euros, o problema é do contribuinte e não da Administração fiscal que fica impune.”<sup>34</sup>

A ilustração é oportuna e demonstra a disparidade no tratamento conferido a comportamentos idênticos. Se a conduta do contribuinte é passível de sanção administrativa (multa) e por vezes suscetível de persecução penal, nada mais coerente que impor ao Estado sanção cível por conduta igualmente inconveniente. Infelizmente este raciocínio, na prática, não se revela tão lógico e coerente, pois prepondera uma visão ultrapassada de Administração Pública Imperial e Subordinativa. É preciso reconhecer que a relação jurídica obrigacional estabelece direitos e deveres ao Fisco e ao contribuinte e que o descumprimento por parte de um desencadeia o dever de reparar o outro, sem distinções.

No plano do direito privado, não se controverte que as partes, ligadas por um vínculo obrigacional, possuem deveres de proteção mútua, verificando-se daí o surgimento de obrigações de abstenção de certos comportamentos considerados lesivos ou de adoção de certos cuidados com o propósito de reduzir a probabilidade de surgimento de prejuízo<sup>35</sup>. Discute-se entre os civilistas se a origem do dever de proteção estaria no acordo de vontades estabelecido entre as partes (contratualistas) ou se residiria em outra fonte<sup>36</sup>. Ora, admitindo-se que as relações obrigacionais fundadas na manifestação livre da vontade fazem surgir deveres de proteção entre os obrigados, com mais razão ainda se poderia defender que a relação obrigacional compulsória, como é a tributária, também exija dos sujeitos observância do dever de proteção<sup>37</sup>.

É certo que a relação obrigacional tributária existe para assegurar a manutenção do Estado Constitucional de Direito, sendo interesse do Estado em ver adimplida a obrigação principal, de um lado, e, de outro, dever fundamental do contribuinte em satisfazê-la. Neste cenário, a busca pelo exato cumprimento da obrigação tributária rumo ao adimplemento é compromisso de ambos os sujeitos, de sorte que, no percurso até a satisfação do crédito, as partes devem evitar certos comportamentos que possam gerar prejuízo mútuo. Em outras palavras, os sujeitos da relação jurídica tributária possuem um dever especial que consiste na proteção mútua.

<sup>34</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 117.

<sup>35</sup> CARNEIRA DA FRADA, Manuel Antonio de Castro Portugal. “Contrato e deveres de proteção”. Separata do volume XXXVIII do suplemento ao *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra, 1994, p. 57. MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: RT, 2000, p. 438. MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao novo Código Civil*. T. II. V. V. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 89. COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 8ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 67. VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. V. I. 10ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 126.

<sup>36</sup> CARNEIRA DA FRADA, Manuel Antonio de Castro Portugal. “Contrato e deveres de proteção”. Separata do volume XXXVIII do suplemento ao *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra, 1994, pp. 55-60.

<sup>37</sup> SANTAMARIA, Francesco. *Autonomia privada e Statuto del contribuente*. Milão: Giuffrè, 2012, p. 29.

As partes envolvidas na relação obrigacional tributária possuem deveres de prevenção de perigo, sendo responsabilidade tanto do sujeito ativo quanto do sujeito passivo zelar pela incolumidade do patrimônio alheio. Como corolário do brocardo latino *neminem laedere*, o ordenamento jurídico pátrio impõe o dever de indenizar aquele que causar prejuízo a outrem (art. 927 do Código Civil)<sup>38</sup>. Parece lógico, portanto, sustentar que os sujeitos da relação tributária estão vinculados não só pela obrigação de satisfazer o tributo, como também pela “relação unitária de proteção”<sup>39</sup>. Esta relação é independente da obrigação principal e prescindirá da presença desta, daí por que se defende que o dever de proteção se apresenta como “relação obrigacional legal sem deveres primários”<sup>40</sup>.

Como o dever de proteção possui independência em relação à obrigação principal, pode-se defender que Estado e contribuinte devem zelar pela proteção mútua antes mesmo da ocorrência do fato gerador, incidindo durante o processamento da obrigação tributária e persistindo neste comportamento até mesmo após a extinção do crédito tributário. Com efeito, o compromisso de não causar prejuízo ao patrimônio e à pessoa dos obrigados (elemento nuclear do dever de proteção) constitui-se num dos mais importantes deveres a serem observados por Estado e contribuinte, integrando o *status* de cidadania fiscal<sup>41</sup>.

Como já demonstrado, a Constituição impõe ao Estado o dever de indenizar o particular lesado, independentemente de culpa ou dolo (art. 37, parágrafo 6º). Tomando esta premissa e considerando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pode-se estabelecer que a responsabilidade patrimonial extracontratual do Estado encontra-se estampada na Constituição e independe da presença da antijuridicidade, bastando demonstrar a existência de dano e reconstruir o nexo de causalidade entre o comportamento do agente estatal e o indigitado dano.

De qualquer modo, não se afigura demasiado incursionar na seara civil para demonstrar que também pela figura do abuso de direito poder-se-ia reconhecer o dever de indenizar do Estado. No âmbito do Código Civil, o dever de indenizar encontra previsão no art. 927. Do dispositivo referido, extrai-se que “aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo”. A norma faz expressa referência aos dispositivos que tratam do conceito de ato ilícito (art. 186 do Código Civil<sup>42</sup>) e do abuso de direito (art. 187 do Código Civil<sup>43</sup>).

<sup>38</sup> SANTAMARIA, Francesco. *Autonomia privada e Statuto del contribuente*. Milão: Giuffrè, 2012, pp. 29-30.

<sup>39</sup> Carneira da Frada utiliza a expressão “relação unitária de proteção” a partir da lição da doutrina alemã que se refere a *einheitliches Schutzpflichtverhältnis* extraída de Canaris, Thiele, Marina Frost, Lackum e Münchener Kommentar/Kramer (CARNEIRA DA FRADA, Manuel Antonio de Castro Portugal. “Contrato e deveres de proteção”. Separata do volume XXXVIII do suplemento ao *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra, 1994, p. 101).

<sup>40</sup> CARNEIRA DA FRADA, Manuel Antonio de Castro Portugal. “Contrato e deveres de proteção”. Separata do volume XXXVIII do suplemento ao *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra, 1994, p. 101.

<sup>41</sup> Vasco Branco Guimarães defende a ideia a partir da identificação de um rol de garantias do contribuinte (GUIMARÃES, Vasco Branco. “As garantias dos particulares na relação jurídica tributária: uma revisão necessária”. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; e CATARINO, João Ricardo (orgs.). *Garantia dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 690).

<sup>42</sup> “Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”

<sup>43</sup> “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

Naquilo que interessa ao presente estudo, impõe-se analisar, ainda que sucintamente, a figura do abuso de direito. Segundo o art. 187 do Código Civil, o exercício de direitos subjetivos não é ilimitado, devendo-se reconhecer certos limites ao seu exercício jurídico<sup>44</sup>. Pode-se dizer que será lícito o exercício de um direito subjetivo se adequado ao fim econômico ou social para o qual fora o direito subjetivo concebido; ou quando não desborde, manifestamente, a boa-fé e os bons costumes. Por via de consequência, afigura-se inadmissível o exercício de um direito quando exercido de modo exagerado (excessivo) ou desviado do fim próprio ao direito, faculdade, permissão ou posição, ou do contexto em que deve ser exercido (disfuncionalidade)<sup>45</sup>.

Desse modo, a ilicitude restará configurada quando identificado o uso excessivo de um direito subjetivo ou posição jurídica (“abuso”, propriamente dito), ou quando reconhecido que o exercício foi disfuncional em relação ao fim previsto ao ato, assim como na hipótese de deslealdade ou contradição com a própria conduta<sup>46</sup>. A figura do abuso de direito impõe que os poderes do titular de um direito subjetivo estejam condicionados por sua respectiva função, daí falar-se em “funcionalização dos direitos de crédito”<sup>47</sup>.

Parcela da doutrina de direito tributário considera imprópria a aplicação do instituto do abuso de direito nas relações jurídicas tributárias<sup>48</sup>. Com o devido respeito às posições diversas, não se considera apropriado isolar o Direito Tributário da incidência do instituto do abuso de direito que visa essencialmente conformar condutas e condenar o exercício exagerado ou disfuncional de certa posição jurídica<sup>49</sup>. Pois, como já se sustentou, as peculiaridades inerentes a cada seara

<sup>44</sup> LUNA, Everardo da Cunha. *Abuso de direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 35.

<sup>45</sup> MENEZES CORDEIRO, António. *Tratado de direito civil. Português*. I. Parte Geral. T. IV. Coimbra, Almedina, 2005, p. 9. Também em MARTINS-COSTA, Judith. “O exercício disfuncional e os contratos interempresariais”. *Revista do Advogado* n. 96, ano XXVII. São Paulo, março de 2008, pp. 48-59.

<sup>46</sup> MARTINS-COSTA, Judith. “Os avatares do abuso do direito e o rumo indicado pela boa-fé”. In: DELGADO, Mario; e ALVES, Jones Figueirêdo (coords.). *Questões controvertidas do Novo Código Civil*. V. VI. São Paulo: Método, 2007; MARTINS-COSTA, Judith. “A ilicitude derivada do exercício contraditório de um direito: o renascer do *venire contra factum proprium*”. In: REALE, Miguel et alii. *Experiências do Direito*. São Paulo: Millenium, 2004 (idem em *Revista Forense* v. 376. Rio de Janeiro, 2004, pp. 109-129).

<sup>47</sup> COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 8ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 69. REsp n. 811.690/RR, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, j. 18.5.2006, DJ de 19.6.2006, p. 123.

<sup>48</sup> GUIMARÃES, César. “A elisão tributária e a Lei Complementar no 104/2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento tributário e a Lei Complementar n. 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 31. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Reflexos do Novo Código Civil no direito tributário”. *Revista de Estudos Tributários* n. 29. Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 134. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielísiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 107. FOSSATI, Gustavo. *Planejamento tributário e interpretação econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 99. Marcus Abraham, de seu turno, sustenta ser dispensável a existência da figura, na medida em que o exercício abusivo de um direito, independentemente da existência do instituto, já configuraria violação ao ordenamento jurídico (ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 205).

<sup>49</sup> Defendendo a aplicação da figura, escreve Ricardo Lobo Torres: “a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito” (TORRES, Ricardo Lobo. “O abuso de direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 57-8).



(civil e tributária) não constituem razão suficiente para afastar a aplicação de institutos de elevada utilidade à conformação justa de certas condutas. Equivale a dizer que nem o Fisco, tampouco o contribuinte podem olvidar o dever de proteção que lhes incumbe o Sistema Tributário Nacional, de modo que o exercício abusivo de certas posições jurídicas deve ser combatido por ambos<sup>50</sup>. Desse modo a figura do “abuso de direito” tem utilidade para inibir práticas que, embora possam estar localizadas no âmbito da licitude, implicam distorção do equilíbrio no relacionamento entre as partes<sup>51</sup>.

#### 4. Da Incidência do Dever de Proteção de modo a fazer surgir o Dever de indenizar

Quando examinado o dever de proteção sob a perspectiva do contribuinte, exige-se que o Estado, no exercício do poder de tributar, não lhe cause dano, não prejudicando o seu patrimônio, nem causando prejuízo à sua pessoa e à sua família. A tributação constitui-se num excepcional ato de intervenção no direito de propriedade, na medida em que impõe que o cidadão disponha de seu patrimônio em prol do Estado. Como medida excepcional que é, o poder de tributar não pode ofender o patrimônio do contribuinte para além do que a sua capacidade contributiva autoriza, nem mesmo está autorizado a menoscabar os direitos da personalidade do contribuinte a pretexto de exercer o direito de cobrança do respectivo tributo.

O limite da tributação está, pois, na capacidade contributiva ostentada pelo contribuinte, não se admitindo que o poder de tributar avance para além deste limite, sob pena de ofender a cláusula constitucional da proibição de confisco (art. 150, inciso IV, da CRFB)<sup>52</sup>. Ora, se a tributação deve respeitar parâmetros constitucionais (capacidade contributiva) e se a violação destes parâmetros configura ato confiscatório – vedado pela Constituição – qualquer comportamento contrário a estas balizas importa desrespeito ao dever de proteção que se impõe ao Estado. Em outras palavras, sendo vedado o confisco, pode-se extrair que constitui elemento do “dever de proteção” do Estado zelar pelo patrimônio do contribuinte e respeitar o direito de propriedade. Por este motivo é que o Supremo Tribunal Federal reconheceu exagerada a cominação de multa em valor superior àquele representado pelo crédito tributário<sup>53</sup>. Note-se que o caso apreciado pelo Supremo cuidava de exigência de multa no percentual de 25% a incidir sobre a mercadoria. Não se pode dizer que o percentual é elevado em comparação com outras multas previstas na legislação tributária, assim como se poderia invocar a inaplicabilidade da proibição de confisco às multas<sup>54</sup>. Para o Ministro Celso de Mello, o

<sup>50</sup> MARTINEZ, Jean-Claude; e CABALLERO, Norma. “1215-2015: 800 ans après la Magna Carta... une charte européenne des garanties du contribuable”. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; e CATARINO, João Ricardo (orgs.). *Garantia dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 219.

<sup>51</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

<sup>52</sup> RE n. 754.554 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 22.10.2013, *DJe* de 27.11.2013.

<sup>53</sup> RE n. 754.554 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 22.10.2013, *DJe* 27.11.2013.

<sup>54</sup> *RTJ* 200/647-648, Rel. Min. Celso de Mello; AI n. 539.833/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa; AI n. 767.482/PE, Rel. Min. Gilmar Mendes; AI n. 824.924/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, RE n. 455.017/RR, Rel. Min. Cármen Lúcia; RE n. 472.012-AgR/MG, Rel. Min. Cezar Peluso, RE n. 657.372-

ordenamento jurídico brasileiro, “ao definir o estatuto constitucional dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação tributante do Estado, uma importante garantia fundamental que impõe, ‘ope constitutionis’, aos entes públicos dotados de competência impositiva, expressiva limitação ao seu poder de tributar”<sup>55</sup>.

Colocado em outros termos, o contribuinte tem o direito de não ser tributado de forma diversa daquela preconizada pela Constituição e regulamentada pela lei instituidora do respectivo tributo<sup>56</sup>. Dessa forma, pode-se dizer que se constitui em dever do Estado zelar pela incolumidade do contribuinte, não lhe causando prejuízo e não ofendendo seu patrimônio material e moral. Esta responsabilidade está insculpida no texto da Constituição, impondo ao Estado o dever de indenizar o dano causado ao particular<sup>57</sup>.

Como a tributação constitui-se em atividade administrativa plenamente vinculada, qualquer desvio no curso da lei inquina de vício o ato administrativo, caracterizando violação ao dever de proteção e diligência que o Estado deve observar em relação ao contribuinte. No plano do Direito Administrativo, o ato administrativo que desborda os limites legais é considerado nulo, de modo que a controvérsia é resolvida com o desfazimento do ato<sup>58</sup>.

No entanto, a proposta aqui defendida busca demonstrar a existência do dever de indenizar, quando o Fisco exercita exageradamente uma faculdade que lhe assiste. Vale, a título de exemplo, examinar alguns precedentes do Superior Tribunal de Justiça que confirmaram condenações impostas ao Fisco por ajuizamento de execução fiscal indevida. Nos casos paradigmas, reconheceu-se que o ajuizamento da ação de execução fiscal, ainda que se constitua em prerrogativa do Estado credor, não pode ser manejada de forma abusiva, pois assim agindo estaria violando o preceito do *neminem laedere*. Nos casos colacionados, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que o direcionamento da execução fiscal contra quem não é devedor é considerado exercício abusivo de um direito, impondo o dever de indenizar<sup>59</sup>. Dessa forma, pode-se dizer que o dever de proteção constitui-se em compromisso do Estado em zelar pela integridade do patrimônio mate-

AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *v.g.* (RE n. 754.554 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 22.10.2013, *DJe* 28.11.2013)

<sup>55</sup> Excerto do voto do Ministro Celso de Mello. RE n. 754.554 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 22.10.2013, *DJe* 28.11.2013.

<sup>56</sup> NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável. Estudos de direito fiscal*. V. III. Coimbra: Almedina, 2010, p. 155.

<sup>57</sup> “Art. 37. (...) § 6º 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, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.”

<sup>58</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 94. MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2003, p. 148. FREITAS, Juarez. “Repensando a natureza da relação jurídico-administrativa e os limites principiológicos à anulação do ato administrativo”. *Estudos de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 14. USTARROZ, Daniel. “Breves notas sobre a boa-fé no direito administrativo”. In: GERMANO, Luiz Paulo Rosek (org.). *Lições de direito administrativo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 124.

<sup>59</sup> AgRg no AgRg no Ag n. 1.389.717/RS, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, j. 5.2.2013, *DJe* de 14.2.2013; REsp n. 904.330/PB, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 16.10.2008, *DJe* de 3.11.2008.

rial e moral do contribuinte, não lhe ofendendo os direitos patrimoniais e morais dignos de proteção.

Em precedente do Supremo Tribunal Federal<sup>60</sup>, reconheceu-se o dever de indenizar do Estado em relação ao contribuinte quando verificado que a consulta que lhe foi prestada pela Administração Tributária havia lhe causado prejuízo. No caso, a contribuinte, confiando na solução da consulta apresentada pelo Fisco, passou a antecipar o recolhimento do tributo, enquanto que suas concorrentes continuaram a recolher em momento posterior. Inconformada com a situação, a contribuinte voltou a consultar a Administração Tributária e, revendo a posição pretérita, reconheceu que o procedimento das empresas concorrentes estava correto e, por decorrência, a solução de consulta apresentada estava errada. O Supremo Tribunal Federal reconheceu que a Administração Tributária deve zelar pela confiança despertada no contribuinte quando este, de boa-fé, passa a acreditar em seus atos. Quando a Administração não zela adequadamente pelo contribuinte, causando-lhe prejuízo, deve responder no sentido de tornar indene o cidadão que confiou na consulta exarada.

Cabe, ainda, defender a responsabilização do Estado pela quebra do dever de proteção, quando utiliza-se de sanções políticas<sup>61</sup>, reconhecidamente inconstitucionais<sup>62</sup>. Não se controverte que a Administração Tributária possui certas prerrogativas, garantias e privilégios assegurados pelo Código Tributário Nacional. Porém, o exercício do poder de polícia que lhe é conferido não pode ser utilizado ao arrepio das balizas estabelecidas pelo Sistema Tributário Nacional. Quando o Estado exerce a fiscalização ou a cobrança de tributos de forma diversa da autorizada pela ordem jurídica<sup>63</sup>, incorre em sanção política e, portanto, pode caracterizar violação ao dever de proteção que preside a relação obrigacional tributária. De efeito, o constrangimento e o abalo ocasionados pela aplicação de sanções políticas sujeita o ente federado que as praticou ao dever de indenizar pelo exer-

<sup>60</sup> “Tributário – Consulta – Indenização por Danos Causados. Ocorrendo resposta à consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque.” (RE n. 131.741, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 9.4.1996, DJ de 24.5.1996, p. 17.415)

<sup>61</sup> BIM, Eduardo Fortunato. “A inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no Estado de Direito: violação ao *substantive due process of law* (princípios da razoabilidade e da proporcionalidade)”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira de (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 8. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 67-92, p. 83. COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Infração tributária e sanção”. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo e Ceará: Dialética e Icet, 2004, pp. 420/444. MACHADO, Hugo de Brito. “Sanções políticas no direito tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 30. São Paulo: Dialética, pp. 46/47. PINTO, Bilac. “Os limites do poder fiscal do Estado”. *Revista Forense* v. 82, pp. 547-562, p. 552. NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 136. SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. “Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades”. *Revista SJRJ* v. 17, n. 28, junho de 2010, pp. 117-126, p. 117. FONTENELE, Alysso Maia. “As sanções políticas no direito tributário e os direitos fundamentais do contribuinte”. *Coleção Jornada de Estudos Esmaf*. V. 1. Distrito Federal, dezembro de 2009, p. 57. LIMA, Liana Maria Tabora. “Sanções políticas impeditivas do comércio internacional”. *Revista de Direito Internacional Econômico* n. 12, julho/setembro de 2005, p. 35.

<sup>62</sup> RE n. 413.782, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 17.3.2005, DJ de 3.6.2005, p. 4; RE n. 550.769, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 22.5.2013, DJe 2.4.2014.

<sup>63</sup> RE n. 591.033, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 17.11.2010, DJe 24.2.2011.

cício de posição jurídica de forma desfuncionalizada, quebrando, pois, o preceito *neminem laedere*.

### Conclusão

Pode-se estabelecer, a partir dos pressupostos examinados neste ensaio, que a Administração Tributária está igualmente sujeita ao dever de indenizar preconizado pelo art. 37, parágrafo 6º, da Constituição. Não se deve perquirir dolo ou culpa, nem se buscar apontar ilicitude no comportamento. A disciplina constitucional da responsabilidade civil do Estado exige que se aponte: (a) a existência do dano; (b) o nexo de causalidade entre o dano e a ação ou omissão do Estado; (c) a oficialidade da conduta causadora do dano; e (d) a inexistência das excludentes de responsabilidade. Configurados estes pressupostos reconhecidos pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, restará configurado o dever de indenizar do Estado.

No âmbito da Administração Tributária, pode-se dizer que o ordenamento jurídico pátrio estabelece um padrão de comportamento conducente à um modelo de Boa Administração Pública. Este perfil encontra-se inculcado na Constituição e encontra amparo na legislação infraconstitucional, podendo-se afirmar que existe um perfil de relação jurídica que deve ser perseguido pelos sujeitos da relação obrigacional tributária. Não se pode conceber uma relação de rivalidade e hostilidade, quando ambos os sujeitos estão comprometidos e obrigados por lei ao exato cumprimento da obrigação tributária. Quando o contribuinte descumprir com suas obrigações, sujeita-se à incidência de sanções (multa, juros e eventualmente persecução penal), de modo que seria incoerente e anti-isonômico defender que ao Estado não haveria nenhuma sanção caso descumprisse com seus deveres anexos à obrigação tributária principal.

Portanto, a responsabilidade civil da Administração Tributária está relacionada com o desvio do modelo de comportamento que lhe é exigido pela Constituição e pela legislação infraconstitucional, de sorte que o descumprimento do padrão de conduta esperado da Administração Tributária pode ensejar-lhe o dever de indenizar o contribuinte pelos prejuízos suportados, seja de ordem material ou moral. Em suma, o agir do Fisco exagerado, atabalhoado, violador dos limites legais que balizam suas prerrogativas é passível de reprimenda que na ordem jurídica vigente consiste na condenação ao dever de indenizar o lesado na exata proporção do dano experimentado.

### Referências Bibliográficas

- ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BIM, Eduardo Fortunato. "A inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no Estado de Direito: violação ao substantive *due process of law* (princípios da razoabilidade e da proporcionalidade)". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 8. São Paulo: Dialética, 2004.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo. Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

- BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. Fortaleza: Imprensa Universitária do Ceará, 1958.
- CAMPOS, Diogo Leite de. *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 287.  
–. *O problema da responsabilidade do Estado por actos lícitos*. Coimbra: Almedina.
- CARNEIRA DA FRADA, Manuel Antonio de Castro Portugal. “Contrato e deveres de proteção”. Separata do volume XXXVIII do suplemento ao *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra, 1994.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Infração tributária e sanção”. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo e Ceará: Dialética e Icet, 2004.  
–; e DERZI, Misabel Abreu Machado. “A importância da Administração Tributária no Estado Democrática do Direito. Análise da Emenda Constitucional no 42/03”. Texto disponível em <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21072-21073-1-PB.pdf>, acesso em 14 de setembro de 2014.
- CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Coimbra: Almedina, 2003.
- COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 8ª ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. “Princípio do Estado Constitucional Democrático de Direito”. *Revista da Ajuris* n. 102.
- FINGER, Julio Cesar. “O direito fundamental à boa administração e o princípio da publicidade administrativa”. *Interesse Público* n. 58. Belo Horizonte, novembro/dezembro de 2009.
- FONTENELE, Alysson Maia. “As sanções políticas no direito tributário e os direitos fundamentais do contribuinte”. *Coleção Jornada de Estudos Esmaf*. V. 1. Distrito Federal, dezembro de 2009.
- FOSSATI, Gustavo. *Planejamento tributário e interpretação econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- FREITAS, Juarez. *Discrecionariiedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.  
–. “Repensando a natureza da relação jurídico-administrativa e os limites principiológicos à anulação do ato administrativo”. *Estudos de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- GUIMARÃES, César. “A elisão tributária e a Lei Complementar no 104/2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento tributário e a Lei Complementar n. 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- GUIMARÃES, Vasco Branco. “As garantias dos particulares na relação jurídica tributária: uma revisão necessária”. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; e CATARINO, João Ricardo (orgs.). *Garantia dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- HABERMAS, Jürgen. *Um ensaio sobre a Constituição da Europa*. Trad. Marian Toldy e Teresa Toldy. Lisboa: Edições 70, 2012.

- HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: SaFe, 1998.
- LEAL, Rogério Gesta. *Teoria do Estado. Cidadania e poder político na modernidade*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- LIMA, Liana Maria Taborda. “Sanções políticas impeditivas do comércio internacional”. *Revista de Direito Internacional Econômico* n. 12, julho/setembro de 2005.
- LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. *Administração Pública dialógica*. Curitiba: Juruá, 2013.
- LUNA, Everardo da Cunha. *Abuso de direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1959.
- LUÑO, Antonio E. Pérez. *Derechos humanos, Estado de Derecho e Constitucion*. 5ª ed. Madri: Tecnos, 1995, p. 204.
- MACHADO, Hugo de Brito. “Sanções políticas no direito tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 30. São Paulo: Dialética.
- MARTINEZ, Jean-Claude; e CABALLERO, Norma. “1215-2015: 800 ans après la Magna Carta... une charte europeenne des garanties du contribuable”. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; e CATARINO, João Ricardo (orgs.). *Garantia dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: RT, 2000.
- . “A ilicitude derivada do exercício contraditório de um direito: o renascer do *venire contra factum proprium*”. In: REALE, Miguel et alii. *Experiências do Direito*. São Paulo: Millenium, 2004 (idem em *Revista Forense* v. 376. Rio de Janeiro, 2004).
- . *Comentários ao novo Código Civil*. T. II. V. V. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- . “O exercício disfuncional e os contratos interempresariais”. *Revista do Advogado* n. 96, ano XXVII. São Paulo, março de 2008.
- . “Os avatares do abuso do direito e o rumo indicado pela boa-fé”. In: DELGADO, Mario; e ALVES, Jones Figueirêdo (coords.). *Questões controvertidas do Novo Código Civil*. V. VI. São Paulo: Método, 2007.
- MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2003.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MENEZES CORDEIRO, António. *Tratado de direito civil. Português*. I. Parte Geral. T. IV. Coimbra: Almedina, 2005.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “Juridicidade, pluralidade normativa, democracia e controle social. Reflexões sobre alguns rumos do direito público neste século”. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável. Estudos de direito fiscal*. V. III. Coimbra: Almedina, 2010.
- NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 136.
- NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006.



- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Reflexos do Novo Código Civil no direito tributário”. *Revista de Estudos Tributários* n. 29. Porto Alegre: Síntese, 2003.
- OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública – o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003.
- PINTO, Bilac. “Os limites do poder fiscal do Estado”. *Revista Forense* v. 82.
- PORTO, Éderson Garin. *Estado de Direito e direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, *passim*.
- SANTAMARIA, Francesco. *Autonomia privata e Statuto del contribuente*. Milão: Giuffrè, 2012.
- SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. “Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades”. *Revista SJRJ* v. 17, n. 28, junho de 2010, p. 117.
- TORRES, Ricardo Lobo. “O abuso de direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- USTARROZ, Daniel. “Breves notas sobre a boa-fé no direito administrativo”. In: GERMANO, Luiz Paulo Rosek (org.). *Lições de direito administrativo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. V. I. 10ª ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.