

Artigo

Responsabilidade civil-tributária do Estado

Civil and tax liability of the State

Alexandre Martins Marialva¹

¹Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Oeste do Pará, Santarém, Pará. Procurador Municipal de Santarém, Pará. ORCID: 0009-0002-8816-6015. E-mail: alexandre.marialva.adv@gmail.com.

Submetido em: 03/04/2025, revisado em: 04/04/2025 e aceito para publicação em: 07/04/2025.

Resumo: A relação entre o Fisco e o contribuinte é marcada por uma assimetria de poder, na qual o Estado, ao exercer coercitivamente seu poder de tributar, coloca o cidadão em posição de vulnerabilidade. Embora a responsabilidade civil do Estado tradicionalmente cumpra uma função indenizatória, sua eficácia preventiva e pedagógica é frequentemente negligenciada, permitindo a persistência de práticas arbitrárias por parte da administração tributária. Essa dinâmica contrasta com setores como o Direito do Consumidor, em que sanções severas induzem ao respeito aos direitos, enquanto, no âmbito tributário, a impunidade de agentes públicos e a morosidade na reparação perpetuam desequilíbrios. Diante disso, o estudo propõe analisar como a responsabilização do Estado pode assumir um caráter pedagógico, transcendendo a mera reparação para coibir abusos e promover equidade na relação fiscal. Utilizando uma metodologia qualitativa, baseada em revisão bibliográfica de autores como Troianelli (2004), Machado (1998) e Sierra (1997), demonstra-se que a responsabilidade civil do Estado, quando associada à imputação pessoal de agentes públicos, transforma-se em ferramenta educativa. A análise revela que a ausência de consequências individuais para gestores incentiva condutas ilegais, já que a responsabilidade financeira recai sobre o erário, e não sobre os autores diretos dos atos. Conclui-se que a combinação entre reparação estatal e responsabilização pessoal desestimula práticas abusivas, fortalecendo a cultura de legalidade e transparência. Além disso, a jurisprudência evidencia que danos morais decorrentes de cobranças indevidas, inscrições em cadastros restritivos ou violação de sigilo fiscal reforçam a necessidade de um modelo sancionatório-pedagógico. Esse enfoque não apenas repara injustiças, mas também redefine a postura do Fisco, alinhando-a aos princípios constitucionais da boa-fé e da proporcionalidade. Assim, a função pedagógica da responsabilização emerge como mecanismo essencial para equilibrar a relação tributária, assegurando que o poder estatal seja exercido com accountability e respeito aos direitos fundamentais do contribuinte.

Palavras-chave: Assimetria de poder; Responsabilização pedagógica, Accountability.

Abstract: The relationship between the tax authorities and the taxpayer is marked by an asymmetry of power, in which the State, by coercively exercising its power to tax, places the citizen in a position of vulnerability. Although the civil liability of the State traditionally fulfills an indemnity function, its preventive and pedagogical effectiveness is often neglected, allowing the persistence of arbitrary practices by the tax administration. This dynamic contrasts with sectors such as Consumer Law, in which severe sanctions induce respect for rights, while, in the tax sphere, the impunity of public agents and the slowness in reparation perpetuate imbalances. In view of this, the study proposes to analyze how the accountability of the State can assume a pedagogical character, transcending mere reparation to curb abuses and promote equity in the fiscal relationship. Using a qualitative methodology, based on a literature review by authors such as Troianelli (2004), Machado (1998) and Sierra (1997), it is demonstrated that the civil liability of the State, when associated with the personal imputation of public agents, becomes an educational tool. The analysis reveals that the absence of individual consequences for managers encourages illegal conduct, since the financial responsibility falls on the treasury, and not on the direct authors of the acts. It is concluded that the combination of state reparation and personal accountability discourages abusive practices, strengthening the culture of legality and transparency. In addition, case law shows that moral damages resulting from undue charges, registrations in restrictive registers or violation of tax secrecy reinforce the need for a sanctioning-pedagogical model. This approach not only repairs injustices, but also redefines the tax authorities' stance, aligning it with the constitutional principles of good faith and proportionality. Thus, the pedagogical function of accountability emerges as an essential mechanism to balance the tax relationship, ensuring that state power is exercised with accountability and respect for the taxpayer's fundamental rights.

Keywords: Power asymmetry; Pedagogical Accountability, Accountability.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A relação entre o Fisco e o contribuinte é marcada por uma evidente assimetria de poder, na qual o Estado detém a prerrogativa de exigir tributos de forma coercitiva, enquanto o cidadão se encontra em posição de vulnerabilidade. Nesse contexto, surge um problema central: como a responsabilização do Estado pode atuar não apenas como mecanismo reparatório, mas também como

instrumento pedagógico, capaz de coibir condutas abusivas e promover maior equilíbrio na relação tributária?

A problemática reside no fato de que, embora a responsabilidade civil do Estado tenha tradicionalmente uma função indenizatória, sua eficácia preventiva e educativa muitas vezes é negligenciada, permitindo a persistência de arbitrariedades por parte da administração tributária. Se, por um lado, o Direito do Consumidor demonstra que sanções severas podem induzir maior

respeito aos direitos dos consumidores, por outro, no âmbito tributário, a impunidade de agentes públicos e a morosidade na reparação de danos perpetuam práticas ilegais e desequilibradas.

Diante disso, o objetivo deste estudo é analisar a função pedagógica da responsabilização do Fisco, investigando de que maneira ela pode servir como ferramenta de prevenção e equilíbrio, incentivando uma atuação estatal mais justa e alinhada aos princípios da legalidade e da boa-fé.

Quanto à metodologia, adota-se uma abordagem qualitativa, baseada em revisão bibliográfica de doutrinadores como Troianelli (2004), Machado (1998) e Sierra (1997), que discutem a responsabilidade do Estado sob uma perspectiva educativa e sancionatória. A análise centra-se na ideia de que a responsabilização pessoal de agentes públicos, somada à reparação estatal, pode ser um caminho eficaz para desestimular abusos e promover maior equidade na relação tributária.

Assim, busca-se demonstrar que, além de sua finalidade reparatória, a responsabilidade do Estado assume um caráter pedagógico essencial, capaz de transformar a cultura administrativa e assegurar maior respeito aos direitos do contribuinte.

2 RESPONSABILIDADE CIVIL-TRIBUTÁRIA DO ESTADO

2.1 FISCO

Inicialmente, Acquaviva (2010, p. 12), fixando, em largos traços, a noção de Estado, afirma que o termo denomina a mais complexa e perfeita das sociedades civis, considerada a sociedade civil politicamente soberana e internacionalmente reconhecida que possui como objetivo o bem comum aos indivíduos e comunidades sob o seu império, compreendendo um ser social cuja existência é real e distinta dos indivíduos membros.

Nessa linha de intelecção, é de se salientar que os fins e os objetivos econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos de receita pública. A arrecadação dos tributos constitui o principal item da receita, o que não dispensa outros artifícios, como os ingressos provenientes dos preços públicos, as multas, os lucros e dividendos das empresas estatais, os empréstimos etc. É através dos recursos assim obtidos que o Estado suporta a despesa necessária para a consecução dos seus objetivos. Como bem assevera Machado (2005, p. 47-48),

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos, precisa de recursos financeiros e desenvolve atividades para obter, gerir e aplicar tais recursos.

Sob esta ótica, tal ente, para o desempenho e custeio de suas funções, concebe uma estrutura orçamentária pautada em sua soberania financeira, da qual emana a atividade financeira estatal, que, segundo Torres (2010, p.3), constitui o conjunto de ações do Estado para a

obtenção de receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas.

O Estado, sob esse prisma e, no exercício de sua soberania, enquanto desenvolvedor da atividade de tributação, é então denominado Fisco, dispondo do chamado “poder de tributar”, isto é, de exigir que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita, instituindo o tributo (Machado, 2005, p. 65).

2.1.1 Fazenda Pública

Conforme lição de Torres (2010, p. 4), a atividade financeira estatal abarca a constituição e gestão da Fazenda Pública, a qual, objetivamente considerada, constitui o complexo dos recursos e obrigações financeiras do Estado, tratando-se, sobretudo, dos recursos públicos – desde os direitos criados pela legislação e consignados no orçamento, como os direitos derivados da emissão de títulos da dívida pública, créditos tributários etc. – aos ingressos de receita (prestações tributárias e produtos da dívida pública) e das obrigações financeiras do Estado.

Para o referido autor, ainda, o termo “Fazenda Pública”, subjetivamente considerado, confunde-se com a pessoa jurídica de direito público, aproximando-se do conceito de Administração Financeira, em que se encontram abrangidos os órgãos incumbidos de realizar a atividade financeira. Dentre tais entidades, estão as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as quais exercem atividades essenciais ao funcionamento do Estado, através de servidores de carreira específicas, dotados de recursos prioritários para a realização das referidas atividades, conforme disposição expressa do art. 37, XXII, da CRFB/88, a seguir vazado:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Atualmente, a CRFB/88 regula o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo as competências das unidades federativas e a repartição das receitas tributárias. Na vigência da Constituição anterior, conforme assinala Machado (2005, p. 269), o sistema tributário brasileiro colocava os Estados-membros e os Municípios em planos de considerável inferioridade, vigorando no Brasil um sistema tributário tripartite, que consistia na coexistência de três sistemas tributários autônomos (federal, estadual e municipal), no qual cada ente federativo possuía sua

competência instituidora e exclusividade no uso da arrecadação de seus tributos.

No doutrinação do autor acima, vê-se que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na própria Carta Magna, nas Constituições do Estado e na Lei Orgânica do Distrito Federal e dos Municípios, observando-se o que estabelece o art. 6º do CTN. Para além disso, os entes federativos ainda estão obrigados à observância das normas gerais de Direito Tributário, que são estabelecidas em lei complementares, conforme determina o art. 146 da CRFB. Eis os dispositivos citados, *in verbis*:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) *omissis*
 - d) *omissis*

2.2 DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é tradicionalmente atrelado à regulação da ação estatal de tributar, constituindo o conjunto das normas que disciplinam a maneira como o Estado exige compulsoriamente dos cidadãos os recursos financeiros de que necessita para desempenhar suas atividades. (Machado Segundo, 2014, p. 3). Para Coelho (2010, p. 30), “o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, *isonomicamente*. [...] Seu objeto é a relação jurídica travada entre o Estado e o contribuinte”. (g. o.)

O Estado, na consecução de seus fins financeiros, utiliza-se, em determinadas circunstâncias, da restrição de direitos individuais em prol do interesse coletivo. Essas restrições são feitas ao contribuinte através do exercício do poder de polícia, não cabendo, ao contribuinte, se opor.

Assim, como sobredito, o Estado, no exercício de sua soberania, tributa. A instituição do tributo ocorre através de lei, e os atos posteriores à sua instituição, quais sejam, a arrecadação e a fiscalização, constituem atividade administrativa vinculada. Nesse contexto, para que a instituição do tributo ocorra, há de ser efetuada obedecendo aos termos constitucionais, nos quais se encontram os princípios fundamentais da tributação, e, em se tratando da inobservância de tais parâmetros, deve-se buscar a reparação em face da Administração Pública.

Nesse diapasão, bem como afirma Machado (2005, p. 64), a relação fiscocontribuinte, contudo, não é uma relação de poder, mas sim uma relação jurídica, abrangendo aquele que está diretamente obrigado ao pagamento do imposto, sendo finalidade do Direito Tributário a promoção do equilíbrio entre as partes, a limitação do poder de tributar e a proteção do cidadão contra abusos no exercício do referido poder.

2.2.1 Legislação tributária

A expressão “legislação tributária”, conforme preceituado no art. 96 do CTN, abarca as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, tratando-se, como afirma Sabbag (2014, p. 590), das fontes formais do Direito Tributário, e contemplando uma cláusula aberta, uma vez que a expressão deve abarcar todos os instrumentos introdutórios de normas jurídicas tributárias que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles conexas.

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Tem-se, ainda, a expressão “lei tributária” que, em seus desdobramentos, volta-se a proteção do contribuinte, ofertando-lhe garantias perante a atividade do Estado credor de tributos. Como Sabbag (2014, p. 592) novamente afirma, cuida-se de comando normativo que registra os elementos estruturais essenciais à precisa definição normativa da lei.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do

tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

As fontes formais correspondem ao conjunto das normas atinentes ao Direito Tributário, estando inseridas no art. 96 do CTN, citado anteriormente, e se subdividem em fontes formais primárias e fontes formais secundárias. As primeiras são compostas pelos atos normativos primários (leis, tratados ou convenções) e atos normativos infralegais, abarcando, dessa forma, a Constituição Federal e suas emendas, a lei ordinária, o decreto, a lei delegada, a medida provisória, o decreto legislativo, a resolução, os tratados e convenções internacionais e a lei complementar.

As fontes formais secundárias, por sua vez, encontram-se compostas por normas subsidiárias ou complementares, abrangendo os atos normativos denominados secundários, e assim se atendo ao exposto no art. 100 do CTN, a seguir transcrito:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

2.2.2 Obrigação Tributária

Como consectário da ocorrência de um fato previsto em lei capaz de criar uma relação jurídica entre alguém e o Estado – que, em Direito tributário, denomina-se fato gerador, ou fato impositivo – nasce a relação tributária, que, segundo Machado (2005, p.134), é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer, ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado, por sua vez, tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

A obrigação tributária é, portanto, o liame que se forma toda vez que o contribuinte realiza uma ação prevista em lei e que lhe impõe a prática de um ato ou abstenção. Pode ser principal, quando diretamente relacionada ao pagamento dos tributos, conforme art. 113 do CTN¹⁶, ou acessória, quando versar sobre obrigação

positiva ou negativa relacionada ao interesse da administração e fiscalização tributária.

2.2.3 Crédito Tributário

Crédito, em uma acepção jurídica, segundo Silva (2013, p. 402), significa o direito que tem a pessoa de exigir de outra o cumprimento da obrigação contraída. Para o Direito Tributário, o crédito constitui uma quantia ou uma ação a que o contribuinte se obrigou, em razão da lei, a prestar ao Estado. A prática de um fato previsto em lei faz surgir, em favor do Estado, um direito à prestação, que poderá ser pecuniária (no caso de recolhimento de tributo) ou de natureza acessória, como a declaração do imposto de renda (que não impõe ao contribuinte o recolhimento de quantia específica, caso este não tenha recolhido o tributo no momento certo).

Machado (2005, p. 180) conceitua com propriedade

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigatória, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Com efeito, tem-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O CTN delimita as hipóteses de extinção do crédito tributário, dispondo, em apertada síntese, que o crédito tributário pode se extinguir nas seguintes hipóteses:

- Pagamento (CTN, art. 156, I) – ato que libera o devedor; equivale ao cumprimento da prestação e consequente quitação da obrigação;
- Compensação (CTN, art. 156, II) – no Direito Tributário, não se opera automaticamente, dependendo de autorização legal; para tanto, deve haver reciprocidade entre credores e devedores.
- Transação (CTN, arts. 156, III, e 171) – as partes, mediante concessões mútuas, podem resolver o litígio;

- d) Remissão (CTN, art. 156, IV) – é o perdão ao pagamento de determinado
- e) tributo;
- f) Conversão de depósito em renda (CTN, art. 156, VI) – é a conversão do depósito administrativo ou judicial enquanto se discute o ato fiscal; o depósito é convertido para a conta-corrente do erário;
- g) Pagamento antecipado e homologação do lançamento (CTN, art. 156, VII) – está ligado ao lançamento por homologação; o pagamento é antecipado, pois ocorre antes do exame da autoridade administrativa para apurar o valor devido;
- h) Consignação em pagamento (CTN, art. 156, IX) – quando existir, por exemplo, impugnações ou recursos administrativos e destes houver decisão favorável, este vincula o Fisco.
- i) Decisão judicial transitada em julgado (CTN, art. 156, X) – a decisão judicial favorável ao sujeito passivo também extingue o crédito tributário, mas depende do seu trânsito em julgado.
- j) Dação em pagamento de bens imóveis (CTN, art. 156, XI) – não é autoaplicável, dependendo da lei ordinária do ente público, na qual se estipulam as condições e os casos possíveis
- k) A exclusão do crédito tributário, diferentemente da extinção, se dá pela isenção e pela anistia. A primeira modalidade, tratada no art. 176 do CTN, ocorre quando, por meio de lei, dispensa-se o pagamento de um tributo devido, desonerando-se o contribuinte da obrigação principal, mas não da acessória. A anistia, contudo, prevista no art. 180 do CTN, é o perdão da penalidade pecuniária, havendo a exclusão da multa, persistindo o dever de pagar o tributo devido e a correção monetária, se prevista em lei. O crédito tributário pode, ainda, ter sua exigibilidade suspensa em vista das hipóteses trazidas no art. 156 do CTN, a saber:
 - l) Moratória (CTN, arts, 151, I, 152) – é a dilação do prazo para efetuar o pagamento. Ocorre mediante lei;
 - m) Depósito do montante integral (CTN, art. 151, II) – quando o contribuinte considera a cobrança ilegal ou inconstitucional, este pode efetuar o depósito integral do montante que lhe está sendo exigido, tanto na esfera judicial como administrativa;
 - n) Recursos administrativos (CTN, art. 151, III) – as reclamações e recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário até a decisão final;
 - o) Liminar em mandado de segurança (CTN, art. 151, IV) – a medida liminar é toda medida

que antecipa os direitos até a decisão final do mandado de segurança. Assim, se a liminar é concedida, suspende-se o crédito e, ao final, vindo a se tornar definitiva, extingue-se o crédito.

- p) Concessão de liminar ou de tutela antecipada (CTN, art. 151, VI) - independe de depósito e, se concedida, suspende o depósito; todavia, se negada, o contribuinte efetua o depósito para suspender a exigibilidade do crédito;
- q) Parcelamento (CTN, art. 151, VI) – é o parcelamento do débito perante o Fisco.

2.2.4 Lançamento Tributário

A constituição do crédito tributário ocorre com o procedimento administrativo denominado lançamento, conforme preceituado no art. 142 do CTN. O lançamento, ainda, é um ato administrativo declaratório e de efeitos *ex tunc*, devendo nele constar o fato gerador do tributo, a matéria tributável, o cálculo do montante e a identificação do sujeito passivo, e podendo vir a se dar em três espécies, a saber, de ofício, por declaração ou misto por homologação, aos moldes do dispositivo mencionado alhures e a seguir vazado:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Trata-se do lançamento por declaração aquele realizado pela própria administração, que investiga os casos sujeitos à tributação, apurando as relações de fato e de direito essenciais à obrigação tributária, com o auxílio do contribuinte ou de terceiro que entrega os dados necessários para que o lançamento possa ser efetivado. Como exemplo, cita-se o ICMS e o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Encontra-se previsto no art. 147 do CTN, exposto a seguir:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

O lançamento de ofício, por sua vez, é realizado exclusivamente pela autoridade administrativa, que apura o quanto é devido e realiza a notificação ao contribuinte; exemplos dessa espécie são o IPTU e o IPVA. O lançamento de ofício possui previsão legal no art. 149 do CTN, *in verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
- VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Por fim, o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação confere ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento e pressupõe, assim, um prévio exame da autoridade administrativa. Opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, conforme previsão do art. 150 do CTN, *ipsis litteris*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

2.3 O DANO TRIBUTÁRIO

2.3.1 Considerações Gerais

O dano, conforme explicitou-se nos capítulos antecedentes, abrange a ideia de prejuízo, depreciação, deterioração, perda de alguma coisa no sentido etimológico. Silva (2013, p. 416), exprimindo o conceito jurídico de dano, afirma ser vocábulo derivado do latim *damnum*, genericamente significando todo mal ou ofensa que tenha uma pessoa causada a outrem, da qual possa resultar uma deterioração ou destruição à coisa dele ou em prejuízo a seu patrimônio.

Logo, ao verbete deve-se empregar um sentido bastante amplo, inserindo-se neste contexto, o direitos que não possuem exteriorização imediata, sejam aqueles em relação a vida ou à preservação da honra, e, também, os interesses imediatos, incidentes sobre os bens de caráter econômico.

Cabe destacar, ainda, a existência de suas espécies subdivididas: os danos patrimoniais e os danos morais (ou extrapatrimoniais). Em breve remissão à distinção dos danos patrimoniais para os danos morais, demonstrou-se em capítulo antecedente que os danos morais, ou extrapatrimoniais, são aqueles que causam prejuízo aos direitos da personalidade das pessoas, sendo assim considerados a integridade física, a integridade intelectual e a integridade moral (DINIZ, 2008, p. 7071).

Tratam-se, então, os direitos da personalidade, daqueles que são intimamente relacionados à pessoa, sem os quais não se poderia dar conta de sua existência. Em virtude disso, são tidos como direitos intransmissíveis, irrenunciáveis e indisponíveis, conforme disposição expressa no CC/02:

Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.

A integridade moral, como direito de personalidade, compatibiliza-se plenamente à pessoa jurídica, eis que são essas também portadoras de personalidade, segundo a legislação pátria. Logo, é devido reconhecerem-se as características relacionadas à sua essência, tais como o nome, marca, símbolos e honra (Amarante, 2007, p. 218), segundo inteligência do art. 52 do CC/02:

Art. 52 Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos de personalidade.

Em face dessas observações, os direitos da personalidade, relacionados à integridade física, moral e intelectual, são resguardados tanto à pessoa física quanto à jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, impossibilitando qualquer digressão nesse sentido. Percebe-se então, que ao violar a integridade moral da pessoa física ou jurídica, seja através da honra, da imagem,

da intimidade, entre outros, causa-se dano moral pelo fato de que estes constituem direitos da personalidade.

2.3.2 Dano em Matéria Tributária

Apesar da grande celeuma antes havida a respeito da possibilidade da pessoa jurídica sofrer dano moral, com o advento da CRFB/88, tal questão restou pacificada, uma vez que, por interpretação extensiva do vocábulo “pessoas” contido no art. 5º, V e X da Carta Magna vigente, estendeu-se a proteção dos direitos da personalidade própria das pessoas naturais às pessoas jurídicas, possibilitando o abalo moral destas.

Art. 5º

V – é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;

(...) *omissis*

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

Nessa constante, conquanto a pessoa jurídica não detenha o aspecto psicológico a ser transgredido, poderá sofrer abalo inerente aos direitos da personalidade, tal como a imagem, assegurada também no texto constitucional.

Troianelli (2004, p. 109), nesse sentido, explicita:

Muito embora a condenação à indenização pelos danos morais tenha surgido, historicamente, em função da dor, do sofrimento, da humilhação sofridos pela pessoa natural, hoje tanto a doutrina quanto a jurisprudência admitem, de forma pacífica, a possibilidade de que a pessoa jurídica também sofra danos morais, não evidentemente, em virtude de dor, sofrimento ou humilhação, mas pelo dano à imagem da empresa.

A jurisprudência pátria se mostra uníssona acerca da possibilidade do abalo moral causado à pessoa jurídica. Ademais, o próprio Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre o tema, descartando, novamente, a discussão atinente à pessoa jurídica ser sujeito passivo do dano moral, em razão do enunciado na Súmula 227¹. Deveras, tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica encontram-se amparadas pela Constituição de 1988, a qual lhes confere garantia à intimidade, vida privada, honra e imagem; direitos esses suscetíveis ao abalo moral provocado por terceiro, facultando-lhes também a possibilidade de serem compensadas por tais gravames, através de indenização.

Feitas as considerações acima, veja-se que a possibilidade da pessoa jurídica sofrer abalo moral constitui fato que também poderá se manifestar em esfera tributária. Como explicita Troianelli (2004, p. 108), o dano moral tributário vem sendo modernamente discutido em face do “potencial lesivo da atividade tributária”, quer ao contribuinte pessoa física quer à pessoa jurídica. Nesse sentido, em ilustração, cite-se que a imagem da empresa, no panorama nacional, é fator essencial ao seu bom êxito, pelo que Janczeski (2000, p. 56) destaca que:

(...) a imagem cada vez conta mais, é fácil compreender os danos que a pecha de sonagador pode infligir a uma pessoa jurídica, sobretudo quando a própria atividade requer a necessidade da confiança popular, o que ocorre, por exemplo, com as seguradoras ou as instituições financeiras, que tem na solidez e na confiabilidade um dos mais importantes, senão o mais importante, elemento do seu patrimônio.

Nesse viés, consoante doutrina de Carvalho (2010, p. 657), a atividade administrativa encontra-se severamente regida pelo princípio da legalidade, e os atos exarados pelos agentes públicos devem se manter dentro dos estritos termos da lei, registrando que, em matéria tributária, dada a rigidez das normas que disciplinam a atividade administrativa, esta deve guardar cabal aderência aos mandamentos que o direito positivo institui, pelo que nenhum ato pode ser praticado sem autorização expressa da lei e o funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro das providências legalmente possíveis. A Administração Tributária, com caráter eminentemente administrativo, não foge à regra, razão pela qual assevera o referido autor:

O funcionário público que exerce atribuições na área da Administração Tributária está jungido ao plexo das regras genéricas do direito administrativo, a que se agregam as dispostas na legislação fiscal, que, a rigor, são também normas de direito administrativo. E a distinção entre o trabalho exercitado externamente, ou no âmbito interno das repartições, em nada modifica o regime jurídico de sua atividade. (Carvalho, 2010, p. 658)

Assim, por consequência, a atividade estatal de cobrança, arrecadação e fiscalização de tributos, vindo a causar dano ao contribuinte, pode gerar o dever de indenizar, uma vez que a referida atividade encontra-se calcada na responsabilidade civil objetiva do Estado.

Nesse sentido, veja-se as nuances da fiscalização tributária, a qual possui natureza eminentemente formal, evidenciada pelo art. 196 do CTN, e cuja formalidade exsurge com vistas a assegurar o respeito aos direitos

¹ Súmula nº 227/STJ: A pessoa jurídica pode sofrer dano moral.

fundamentais do cidadão e limitar os poderes da autoridade fiscalizadora, eis que, como bem observa Machado Segundo (2014, p. 62),

[...] o CTN deve ser interpretado, assim como as demais normas atinentes ao procedimento de fiscalização, em conjunto com a Constituição Federal, que assegura ao Fisco a atribuição de fiscalizar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, como forma de viabilizar uma tributação conforme a capacidade econômica de cada um, *mas desde que respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.* (g.o.)

Portanto, tem-se que o procedimento fiscalizatório perpetrado pelo Fisco deve se pautar na mais absoluta harmonia com o direito do contribuinte à intimidade, à inviolabilidade de seu domicílio, de sua correspondência etc., razão pela qual não pode, por exemplo, um agente fiscal violar domicílio (ou parte de seu estabelecimento não aberta ao público), nele penetrando à força, sem autorização do fiscalizado, salvo se munido de ordem judicial, sob pena de nulidade do procedimento e do ato de lançamento resultante do mesmo.

Ademais, é de se evidenciar o abuso do poder de fiscalizar quando do excesso de prazo para conclusão da fiscalização, uma vez que as atribuições fiscalizatórias somente serão válidas na medida em que – além de respeitarem o que estiver expressamente previsto nas regras jurídicas veiculadas em leis – forem adequadas e necessárias à finalidade a que se destinam, e sobretudo compatíveis com os demais princípios inerentes à questão, não devendo perdurar indefinidamente sem qualquer fundamentação. Caso contrário, em se verificando o dano causado ao particular objeto da fiscalização, pode-se vir a discutir judicialmente a responsabilização do Fisco.

Quanto à publicidade lesiva em desfavor do contribuinte em matéria tributária, urge salientar a proibição, para qualquer fim, da divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação obtida em razão do ofício, sobre os sujeitos passivos e terceiros e a natureza ou estado de seus respectivos negócios e atividades, consubstanciando o dever de sigilo do Fisco quanto às informações prestadas pelo contribuinte, legalmente estabelecido no art. 198 da CTN, o qual dispõe:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Sob pena de mácula à imagem da empresa quando da divulgação das informações, a exposição indevida fere o dever de sigilo fiscal da Administração Tributária, o que também pode vir a ensejar o dano e, conseqüentemente, a sua indenização. Nesse sentido, veja-se decisão da 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que reafirmou a legitimidade do trabalho fiscal investigativo reportado em relatório de informações, cuja ementa ora se transcreve:

APELAÇÃO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. PROCEDIMENTO DE INVESTIGAÇÃO FISCAL - DANOS MORAIS - Preliminar: Cerceamento do direito de defesa das partes (art. 5º, LV, da CF/88) - inoportunidade - o Juiz é o destinatário da prova, devendo admitir somente aquelas consideradas indispensáveis à formação do seu livre convencimento motivado (art. 130 cc. art. 131, do CPC) hipótese dos autos em que as provas documentais coligidas mostram-se suficientes à resolução da lide. Mérito: Pretensão inicial voltada à reparação de ordem moral por suposta ofensa a imagem e honra subjetiva da autora - inclusão do seu nome em procedimento investigatório promovido por agentes fiscais do Estado - análise da responsabilidade civil que deve se dar sob o enfoque objetivo (art. 37, §6º, da CF/88) acervo fático-probatório coligido aos autos que tão-somente demonstra o estrito cumprimento da legalidade por parte do Poder Público - polícia administrativa que confere à Administração o poder de fiscalizar as relações jurídicas relevantes para a esfera tributária (art. 142, do CTN cc. art. 72, da Lei Estadual nº 6.374/1989 e art. 490 e ss. do Decreto Estadual nº 45.490/2000) ausência de excesso de poder ou desvio de finalidade sentença de improcedência mantida. Recurso da autora provido em parte, apenas para retificar o montante fixado a título de verba honorária sucumbencial, adequando-o aos termos do §4º, do art. 20, do CPC. (TJ-SP - APL: 00130078520098260053 SP 0013007-85.2009.8.26.0053, Relator: Paulo Barcellos Gatti, Data de Julgamento: 08/09/2014, 4ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 11/09/2014)

Cuidou-se, neste caso, de recurso de apelação interposto por pessoa apontada no relatório como proprietária de empresa de fachada criada como parte de esquema de evasão fiscal estruturado por membros de uma mesma família. Por ter se sentido prejudicada por afirmações supostamente lesivas à sua imagem e honra subjetiva, ingressou com ação indenizatória por danos morais.

Na referida decisão, fundamentada em considerações doutrinárias que proclamam a absoluta legitimidade do trabalho fiscal voltado à descrição e comprovação de condutas lesivas ao erário do Estado,

deliberou-se não ter sido constatado qualquer desvio de finalidade ou abuso do poder, pelo que a ação dos subscritores do relatório fiscal demonstrou, nos termos da ementa do acórdão, “o estrito cumprimento da legalidade por parte do Poder Público”, cujos agentes agiram como titulares do poder de polícia administrativa “que confere à Administração o poder de fiscalizar as relações jurídicas relevantes para a esfera tributária”.

Pontuadas estas premissas, tem-se que o procedimento de investigação na seara tributária consiste em prerrogativa da Administração Pública no exercício do seu múnus (consecução dos interesses de toda a coletividade), somente podendo ser responsabilizada em caso de desvio de finalidade ou abuso de poder.

Para além disso, afirma Troianelli (2004, p. 111) que mesmo nas hipóteses em que a lei autorize divulgação das informações, é possível que seja produzido dano para o contribuinte, passível de indenização, citando, a título de ilustração, a inscrição no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin), estabelecido pelo Decreto nº 1.006, de 09 de dezembro de 1993, no qual são inscritos contribuintes apenas diante da suposição do crédito tributário:

Art. 2º O Cadin conterá relação das pessoas físicas e jurídicas que:

I - sejam responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, para com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta;

Nesses termos, ainda que o mesmo crédito encontre-se com sua exigibilidade suspensa aos moldes do art. 151 do CTN, mesmo sem ter sido definitivamente constituído, ou então, se garantidos em esfera judicial, nos embargos à execução, o nome do contribuinte poderá ali constar, ficando ele registrado como devedor em relação a um tributo que nem a Fazenda sabe se é devido. Contra esse ato, inclusive, já vem se manifestando a jurisprudência:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE – DEPÓSITO INTEGRAL – INSCRIÇÃO NO CADIN – INEFICÁCIA TRIBUTÁRIO.

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA ADMINISTRATIVA. DEPÓSITO INTEGRAL. Se o valor da dívida é, em ação que se discute a anulação do débito, depositado integralmente, suspensa está a exigibilidade do crédito, não surtindo qualquer efeito a inscrição no Cadastro Informativo dos créditos não quitados do setor público.

(BRASÍLIA. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 199901000337230, In: DJU de 06 de novembro de 1998.)

CIVIL, ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL. RESPONSABILIDADE DO ESTADO. AÇÃO DE REPARAÇÃO DE DANOS MORAIS. MANUTENÇÃO DO DOME DO EXECUTADO NO CADIN ANOS APÓS A EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. DANO MORAL CONFIGURADO. 1.

As pessoas jurídicas de direito público respondem objetivamente pelos danos que seus agentes nesta qualidade causem a terceiros (art. 37, § 6º, da CF/88), sendo despcienda, portanto, a análise do elemento subjetivo do agente. Para que haja a obrigação de indenizar, basta que o dano seja comprovado e que se torne claro o nexo de causalidade entre o dano e a conduta do preposto da Administração. 2. O Estado pode ilidir a obrigação de indenizar, desde que comprove a ocorrência de caso fortuito ou força maior, ou culpa exclusiva da vítima. 3. A União não conseguiu comprovar a culpa exclusiva do Autor, não podendo assim ser excluída a responsabilidade estatal pelo dano causado. 4. A manutenção do nome do ex-devedor em órgão de proteção ao crédito por vários anos, após a quitação da dívida, configura dano moral passível de indenização. Precedentes desta Corte e do STJ. 5. Apelação da União e remessa oficial improvidas.

(BRASÍLIA. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível nº 199901000089556, In: DJ de 29 de janeiro de 2004)

Dessa forma, no caso em comento, segundo pondera Janczeski (2000, p. 5859), em decorrência da responsabilidade objetiva do Estado, a indenização ao contribuinte será perfeitamente devida, diante da divulgação de informações que lhe causarem dano, registrando que

Não há dúvidas de que o indevido cadastramento gera ofensa ao bom nome, fama, prestígio e reputação da pessoa (física ou jurídica), autorizando o arbitramento de indenização por dano moral, independentemente de prejuízo material, fixando-se o quantum mediante prudente arbítrio do juiz. [...] Afinal, o aforamento de processo judicial, especialmente a execução fiscal, assim como o regular registro no Cadin, gera repercussão negativa à pessoa (física ou jurídica), ferindo sua credibilidade e respeitabilidade, abalando sua reputação e imagem, mesmo que não possa trazer prejuízo patrimonial ou prejuízo patrimonial demonstrável. Por esta razão, o dano puramente moral deve ser reparado, compensando-se os dissabores decorrentes do ato lesivo.

Ainda, havendo decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a isenção de imposto, torna-se nulo o lançamento fiscal cobrando o valor. Assim, por decorrência, a insistência nessa cobrança enseja o pagamento de indenização por danos morais em favor do contribuinte. Com esse entendimento, a 2ª turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região confirmou sentença condenatória à União, consistente na reparação civil a um contribuinte, nos termos a seguir:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO FISCAL.

NULIDADE. DANO MORAL. Havendo decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a isenção de imposto de renda sobre determinada verba, nulo o lançamento fiscal referente a débito cobrado a tal título. Comprovada a cobrança de crédito tributário reconhecido judicialmente como indevido é cabível a condenação da União ao pagamento de indenização por danos morais, ainda mais quando esta cobrança indevida ocorreu por 2 (vezes). (TRF-4 - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5029780-43.2013.404.7000/PR, Relator: CARLA EVELISE JUSTINO HENDGES, Data de Julgamento: 08/07/2014, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 10/07/2014)

Atualmente, a jurisprudência pátria ainda não é pacífica em relação aos danos morais em face de ações de execução fiscal movidas por dívida já paga. Como afirma Bianca Segundo (2006), é devido o destaque ao entendimento de que o simples ajuizamento de execução fiscal por dívida paga consiste em um direito de ação da Fazenda Pública, mesmo tendo por conteúdo um direito inexistente, não se constituindo, assim, em um fato capaz de originar uma lesão à personalidade.

Contudo, o abalo moral passa a surgir em decorrência da inclusão do nome da pessoa em órgão de proteção ao crédito em função de débito devidamente quitado, como já vêm se manifestando os tribunais em decisões favoráveis ao contribuinte, na linha do que consta em aresto a seguir transcrito:

RESPONSABILIDADE CIVIL - DANOS - EXECUÇÃO FISCAL E INCLUSÃO NO CADIN - DÍVIDA INEXISTENTE. 1. Inequívoca a conduta da ré ao encaminhar o nome do autor para negativação junto aos órgãos de proteção ao crédito, em decorrência de prestação já estava paga. Em resumo, o nome do autor foi indevidamente encaminhado aos cadastros de devedores e lá permaneceu, pelo menos, de 19/12/1996 a 02/03/1998. 2. O constituinte de 1988 cuidou de assegurar a defesa de princípios e valores da pessoa (e que

interessam a toda sociedade), consignando, em seu artigo 5º, inciso X da Magna Carta que "são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização por dano material ou moral, decorrente de sua violação." 3. A indenização por danos morais, além de ter por objetivo propiciar à vítima uma compensação - própria do instituto da responsabilidade civil -, pelo dano sofrido, ainda tem caráter sancionatório para o causador do dano, visando a coibir a prática de atos da mesma natureza. Há que se demonstrar, para que se configure a existência de dano moral, três requisitos: dano, culpa enexo causal. 4. O dano tem por pressuposto a lesão de natureza subjetiva ou extrapatrimonial, gerando à vítima um mal interior, na forma de dor, humilhação, angústia, entre outros. A culpa, consoante artigo 186 do Código Civil, consiste na ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência. Por fim, o nexocausal nada mais é que a relação entre o ato praticado e o evento danoso. 5. A inscrição indevida em órgãos de proteção ao crédito, conforme a pacífica jurisprudência, já é suficiente para caracterizar o dano e gerar direito à indenização. Trata-se, pois, de dano presumido. 6. Não se pode negar que a inserção no rol de inadimplentes causa constrangimentos, diante da pecha de maus pagadores atribuída àqueles que têm os nomes negativados, ou no jargão popular, que estão com o "nome sujo na praça", atingindo a credibilidade e lesando diretamente o direito à honra. Precedentes do C. STJ. 7. A culpa, por sua vez, reside na conduta no mínimo negligente da ré, que promoveu a inscrição mesmo não havendo débitos em aberto. 8. No mais, afigura-se evidente o nexode causalidade entre o ato praticado pela União Federal e o dano moral daí resultante, cabendo, agora, fixar o valor da indenização. 9. O ressarcimento deve levar em conta o caráter sancionatório para o causador, visando desestimular a repetição da conduta lesiva, não podendo, por outro lado, configurar fonte de enriquecimento ilícito. Nesse passo, considerando todas as circunstâncias aqui relatadas, entendemos como razoável a indenização correspondente a cinco vezes o valor atualizado do suposto débito que ensejou a inscrição do nome do autor. 10. Apelação parcialmente provida.

(TRF-3 - AC: 14635 SP 2004.03.99.014635-5, Relator: JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, Data de Julgamento: 12/11/2010 - TURMA D)

Noutro caso, estabeleceu-se a presunção de dano moral decorrente de mero lançamento de tributo indevido, sem que tivesse havido a inscrição em dívida ativa ou ajuizamento da execução fiscal, o que se vê de decisão proferida pelo Primeiro Grupo Cível do Tribunal de Alçada do Estado do Rio Grande do Sul, cujo acórdão a seguir se reproduz:

2.4 FUNÇÃO PEDAGÓGICA DA RESPONSABILIZAÇÃO DO FISCO

Embargos Infringentes. Lançamento Indevido de Tributo. Dano Moral. Nexo de causalidade.

A exigência indevida de tributo constitui ilícito que viola a esfera jurídica do contribuinte. E isto resulta-lhe em dano moral, em virtude da perturbação na sua paz, com o recebimento de correspondência cobrando impostos indevidos, com seu nome associado à pecha de contribuinte inadimplente e com inevitável constrição de parte de seu patrimônio (por meio de uma execução fiscal e depósitos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário). Dito lançamento indevido, também inviabiliza eventual alienação do imóvel, na medida que obstaculiza a obtenção de certidão negativa municipal, necessária para lavrar-se escritura. O litígio judicial enseja dano moral. E isto o autor não escapa de vivenciar, pelo só fato de ser advogado. É presumido o resultado danoso do desgaste emocional, do incômodo e do estresse, porque tais perturbações são sentidas no íntimo do indivíduo, não se podendo observá-las no plano material, e qualquer homo medius sofreria tais emoções negativas frente ao caso concreto. Este dano moral foi causado pelo indevido lançamento tributário que, por consequência, resultou no ajuizamento da demanda. O litígio na verdade é um dos efeitos gerados pelo ilícito, e não causa dos danos. Constitui um desvio de perspectiva ver no ajuizamento da ação a causa do respectivo dano moral para afastar a sua indenizabilidade, quando, na verdade, a causa de tal dano repousa no indevido lançamento tributário. A inscrição do débito como dívida ativa e o ajuizamento da ação fiscal são atos que só agravaram os danos que já estavam consolidados para o contribuinte. Colacionada crítica de Rui Barbosa à idéia de dar-se sempre razão à Fazenda Pública.

Embargos rejeitados, por maioria.
(TARS, Embargos Infringentes nº 196.139.786, julgado em 8 de agosto de 1997)

Corolário dessa exposição é afirmar que o Estado tem o dever de indenizar o contribuinte quando restar patente a presença da lesão a direitos da personalidade praticados em sua atuação processual e administrativa, sendo imperioso o dever de compensar os danos ocasionados, seja à pessoa física ou jurídica, quando da inscrição indevida no Cadin, na exigência de tributo indevido, e demais hipóteses de inobservância da legalidade inerente à relação tributária. É salutar ao próprio ordenamento jurídico que tais atos da Administração Tributária, provocando danos ao contribuinte, sejam repreendidos e, nesse sentido, advém a responsabilização como um dos mecanismos para uma política de correção dos excessos cometidos nos atos tributários.

Veja-se que, muito embora a função primordial da responsabilização limite-se ao intuito reparatório pelos danos causados a outrem, promovendo-se o retorno, no limite do possível, ao *status que ante*, nela também se encontra uma função eminentemente pedagógica, cuja finalidade é de coibir a prática futura de atos semelhantes, como fora observado no capítulo inicial do presente trabalho.

O efeito pedagógico da responsabilidade é verificado, sobretudo, no Direito do Consumidor, por meio de reiteradas e constantes indenizações, muitas vezes pesadas e/ou desproporcionais, que acarretam no maior respeito por parte dos fornecedores de bens e serviços para com o consumidor.

Analogicamente, no direito público, no que concerne à relação ente o Estado e o cidadão, os danos a este causados devem ser coibidos por meio dos efeitos pedagógicos da responsabilidade do Estado, consubstanciando-se, de forma acessória ou subsidiária, uma função de caráter preventivo ou sancionatório.

Atribui-se, dessa forma, à responsabilidade civil do Estado uma função educativa, o que resta evidenciado diante do caráter pedagógico a ser imprimido quando se tratar da atividade tributária do Estado, cujo poder de exigir dinheiro compulsoriamente o põe em situação de extrema disparidade em razão do contribuinte. O alto grau de discrepância inerente à relação tributária pode vir a ser dirimido em decorrência da responsabilização do Estado, que pode servir a assegurar às partes uma certa posição de equilíbrio. Troianelli (2004, p. 142), citando Sierra (1997), profere comentários a respeito da questão, prelecionando que “a Fazenda Pública deve ser um modelo quanto ao seu funcionamento, pois resultaria absurdo que justamente quem se encarrega da boa administração dos recursos públicos seja quem não responda ante ninguém por seus atos”.

Dentre os doutrinadores, Troianelli (2004, p. 143) destaca Machado (1998), trazendo excerto do mesmo reconhecendo o caráter educativo da responsabilização do Estado em matéria tributária e, pregando, inclusive, a responsabilização pessoal da autoridade causadora do dano:

A nosso ver, porém, ainda se faz necessária a responsabilização pessoal da autoridade. Não basta a do Estado. Enquanto ninguém for pessoalmente responsabilizado pelas práticas ilegais, o fisco vai continuar agindo de forma arbitrária, porque as autoridades não estão preocupadas de nenhum modo com a legalidade. Mesmo que haja responsabilização da entidade pública, a ilegalidade seguirá sendo praticada, porque cada governante vai deixar o problema da indenização para o sucessor, cuidando apenas e protelar o desfecho da questão. Entretanto, no momento, em que a autoridade sentir-se responsabilizada, pessoalmente, pela conduta ilegal ou abusiva, certamente vai pensar bem

antes de seguir sua prática (Troianelli, 2004, p. 143).

Seja como for, mostra-se inegável o papel do Estado em promover a isonomia na relação tributária, evidenciando-se a função da responsabilidade do Estado no sentido de fazer com que este passe a tratar o contribuinte de maneira justa e adequada, passando a agir, de todas as formas possíveis, de modo a evitar danos ou, quando inviável, buscar repará-los espontânea e prontamente.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo partiu do problema central que questiona como a responsabilização do Estado pode atuar não apenas como instrumento reparatório, mas também como mecanismo pedagógico, capaz de inibir condutas abusivas e promover maior equilíbrio na relação tributária. A problemática identificada reside na insuficiência da responsabilização meramente indenizatória, que, sem um caráter preventivo e educativo, permite a perpetuação de arbitrariedades por parte da administração fiscal, mantendo o contribuinte em posição de vulnerabilidade.

Diante disso, o objetivo foi analisar a função pedagógica da responsabilização do Fisco, demonstrando que ela pode servir como ferramenta de prevenção e equilíbrio, incentivando uma atuação estatal mais justa e em conformidade com os princípios da legalidade e da boa-fé. A análise, fundamentada em revisão bibliográfica de autores como Troianelli (2004), Machado (1998) e Sierra (1997), evidenciou que a responsabilidade civil do Estado não deve limitar-se à reparação de danos, mas também deve assumir um caráter sancionatório e educativo, desestimulando futuras ilegalidades.

Conclui-se, portanto, que a efetiva responsabilização do Estado, inclusive com a imputação pessoal aos agentes públicos causadores de danos, é essencial para transformar a cultura administrativa e assegurar maior equidade na relação tributária. Somente quando o Fisco internalizar as consequências jurídicas e financeiras de suas condutas irregulares, agindo com transparência e respeito ao contribuinte, será possível alcançar uma tributação verdadeiramente justa e alinhada aos princípios constitucionais. Assim, a função pedagógica da responsabilização revela-se indispensável não apenas para reparar injustiças passadas, mas, sobretudo, para prevenir abusos futuros, fortalecendo o Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria Geral do Estado**. 3. ed. Barueri, SP: Manole, 2010.

AMARANTE, Aparecida I. **Responsabilidade Civil por Dano à Honra**. 6. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BIANCA SEGUNDO, Ângelo Dela. **Análise da Responsabilidade Civil do Estado por Danos Morais em decorrência de atos praticados na Ação de Execução Fiscal e na inscrição do devedor em cadastros**

restritivos de crédito. Publicado em 2006. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/17265870.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 mai. 2025.

BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 15 mai. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 15 mai. 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 15 mai. 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 199901000337230**. In: DJU de 06 de novembro de 1998.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação/Reexame Necessário nº 5029780-43.2013.404.7000/PR**. Relator: Min. Carla Evelise Justino Hendges. Data de Julgamento: 08/07/2014, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 10/07/2014.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível nº 14635 SP 2004.03.99.014635-5**. Relator: Juiz convocado Leonel Ferreira. Data de Julgamento: 12/11/2010, TURMA D.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg em REsp 434901 RJ 2013/0385223-3**. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão. QUARTA TURMA, julgado em 01/04/2014. Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito do Trabalho. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1: Teoria Geral do Direito Civil**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

JANCZESKI, Célio. **Dano moral pela exigência indevida de tributo**. n. 52. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Apelação nº 00130078520098260053 SP 0013007-85.2009.8.26.0053.**
Relator: Paulo Barcellos Gatti. Data de Julgamento:
08/09/2014, 4ª Câmara de Direito Público, Data de
Publicação: 11/09/2014.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico.** 30. ed. Rio
de Janeiro: Forense, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e
Tributário.** 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

Troianelli, Gabriel Lacerda. **Responsabilidade do Estado
por Dano Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004.