

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP  
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB**

**JOSIANE BECKER**

**A Norma de Responsabilidade do Estado e o  
Fato Danoso Tributário praticado em  
detrimento de Empresas de Saneamento**

**BRASÍLIA**

**2016**

**JOSIANE BECKER**

**A Norma de Responsabilidade do Estado e o  
Fato Danoso Tributário praticado em  
detrimento de Empresas de Saneamento**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, como exigência parcial para conclusão do curso de pós graduação *latu sensu* em Direito do Saneamento.

Orientador: Marilda de Paula Silveira

**BRASÍLIA  
JANEIRO 2016**

**Josiane Becker**

**A Norma de Responsabilidade do Estado e o  
Fato Danoso Tributário praticado em  
detrimento de Empresas de Saneamento**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, como exigência parcial para conclusão do curso de pós graduação *latu sensu* em Direito do Saneamento.

Brasília-DF, de de 2016.

---

Professora Me. Marilda de Paula Silveira

---

Membro da Banca Examinadora

---

Membro da Banca Examinadora

*“A simples menção ao termo República já evoca um universo de conceitos intimamente relacionados entre si, surgindo a noção do princípio jurídico que a expressão quer designar. Dentre tais conceitos, o de responsabilidade é essencial. Regime republicano é regime de responsabilidade.”*  
(Geraldo Ataliba)

## RESUMO

BECKER, Josiane. A Norma de Responsabilidade do Estado e o Fato Danoso Tributário praticado em detrimento das empresas de Saneamento. Monografia (crédito de pós graduação em direito) – Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, 2016.

A presente pesquisa destina-se à análise da responsabilidade do Estado decorrente de danos por sua atividade própria tributária, praticados em detrimento das Empresas de Saneamento, enquanto contribuintes. O Estado, como sujeito de direitos e obrigações, não está à margem do princípio norteador da responsabilidade civil, consagrado constitucionalmente, que impõe a quem causa dano a outrem o dever de reparar. A responsabilidade do Estado se configura quando, com uma ação ou omissão do Legislativo, Executivo ou Judiciário, se impõe um dano antijurídico aos sujeitos passivos, isto é, impõe-se uma carga superior à que este deve suportar. Isso independe da ilicitude da ação estatal. A prescrição normativa que imputa ao Estado o dever de indenizar passa pelo estudo da relação jurídica fiscal (entre Estado e contribuinte) como fonte de danos e quais as características que deve reunir referido dano, a fim de que seja indenizável. Aqui surge a dúvida de no *poder-dever* de exigir um tributo estar – ou não – contido um dever de proteção estatal, cuja violação dá origem à responsabilidade do Estado para efeitos de indenização.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário; Responsabilidade do Estado; Norma de responsabilidade do Estado; Fato danoso tributário.

## SUMÁRIO

<b>I. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>II. PRESSUPOSTOS .....</b>	<b>15</b>
<b>III. NORMA JURÍDICA DE RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR FATO DANOSO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>18</b>
1. Estrutura lógica normativa.....	21
2. Natureza jurídica da norma.....	26
3. Ausência de previsão normativa expressa.....	28
<b>IV. CONDUTA DO ESTADO ORIGINÁRIA DO DANO .....</b>	<b>30</b>
<b>V. O FATO DANOSO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>31</b>
1. Irrelevância do dano como consequência de conduta ilícita .....	33
2. Relação jurídica decorrente do dano tributário.....	35
3. Dano tributário indenizável .....	36
<b>VI. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>40</b>
<b>VII. REFERÊNCIAS .....</b>	<b>42</b>

## I. INTRODUÇÃO

No presente trabalho será abordada a verificação da necessidade de posituação da norma de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário praticados em detrimento de empresas de saneamento, já que a irresponsabilidade estatal é inconcebível diante do Estado de Direito.

A responsabilidade do Estado decorrente de danos por sua atividade própria tributária carece de uma investigação teórica, embasada na teoria geral do direito, apta definir a norma de imputação ao Estado do dever de indenizar os danos antijurídicos causados às empresas de Saneamento, enquanto contribuintes.

O Estado, como sujeito de direitos e obrigações, não está à margem do princípio norteador da responsabilidade civil, consagrado constitucionalmente, que impõe a quem causa dano a outrem o dever de reparar. Nesse sentido, as ações ou omissões do Estado estão sujeitas a este controle imposto pela Constituição sempre que for identificada a ocorrência de dano indenizável.

Para formação da norma de responsabilidade, a pertinência da forma como o Estado age (se lícita ou ilícitamente) será analisada diante da dificuldade de concepção de responsabilidade civil sem a presença do ilícito. Mormente num sistema tributário concebido com base na legalidade, em que supostamente a consequência de um ato danoso ao contribuinte seria meramente a anulação do ato, e não o ressarcimento do dano (que é ínsito à ilicitude). Parece-nos que o papel da ação do Estado na relação jurídica tributária é irrelevante para eventual imputação de dano, já que a ilicitude é um elemento alheio a norma de responsabilidade por atos tributários.

Com efeito, verifica-se que a responsabilidade do Estado se configura quando, com uma ação ou omissão do Legislativo, Executivo ou Judiciário, se impõe um dano antijurídico aos sujeitos passivos, isto é, impõe-se uma carga superior à que este deve suportar. Isso independe da ilicitude da ação estatal.

Diante disso, quando o Estado, ainda que agindo de forma lícita, gera um dano à terceiro, deve-se inicialmente verificar se estão presentes os pressupostos para reparação civil e após, identificado o rompimento do equilíbrio justo da relação jurídica tributária, deve-se imputar ao Estado o dever de restabelecer o *status quo ante*, mesmo que isso se constitua em uma ficção jurídica.

A prescrição normativa que imputa ao Estado o dever de indenizar passa pelo estudo da relação jurídica fiscal (entre Estado e contribuinte) como fonte de danos e quais as características que deve reunir referido dano, a fim de que seja indenizável. Aqui surge a dúvida de no *poder-dever* de exigir um tributo estar – ou não – contido um dever de proteção estatal, cuja violação dá origem à responsabilidade do Estado para efeitos de indenização.

Constata-se que desde a tese da irresponsabilidade (*the king can do not wrong* para os ingleses, e *le roi ne peut mal faire* para os franceses) até a teoria do risco integral, o tema apresentado apresenta relevantes questões a serem analisadas. Não obstante, a norma de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário é tema pouco tratado na doutrina e na jurisprudência, sendo que a matéria carece de estudo sistematizado.

Para a reparação de danos ilegítimos causados pelo Estado, mediante atos tributários próprios de seus entes, é necessário realizar um trabalho de digressão do ordenamento jurídico apto a definir conceitos e estabelecer as relações jurídicas delimitadoras do campo de aplicação da responsabilidade do Estado perante o sujeito passivo.

Referida determinação dos conceitos é fundamental para formar a noção dos elementos da responsabilidade tributária do Estado. Já a identificação das relações jurídicas é de suma importância para o conhecimento dos critérios da norma de responsabilidade.

Analisando os conceitos e as relações a serem apresentadas no estudo proposto, desvenda-se a norma de responsabilidade capaz de imputar sanções ao Estado quando este, por atos de conteúdo tributário, causar danos ilegítimos aos contribuintes. Logo, estudar a norma de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário sob o enfoque do fato danoso tributário é o escopo deste projeto, que poderá servir de consulta para estudiosos do direito que tenham interesse na matéria, tendo em vista a escassa doutrina e jurisprudência sobre o assunto. Ainda, quanto a relevância do tema, o estudo poderá contribuir para os membros da administração pública (em caráter pedagógico) e para os contribuintes, já que as



conseqüências da prática de atos tributários danosos motivam a necessidade de sanções além da reparação da ordem jurídica, ou seja, mais que uma mera anulação do ato ilegal praticado.

Justifica-se que com este aparato teórico que se pretende formar, almeja-se auxiliar a formação de um direito tributário moderno e responsável, do qual o Estado responda por suas atuações ilegítimas quando assim ordenar a Constituição. Não permitindo que o poder político conserve suas imunidades seculares.

Tendo em vista a imposição metodológica da delimitação de tema, o projeto abrange o estudo específico da norma de responsabilidade para se chegar ao fato danoso tributário, analisando-se a responsabilidade do Estado pela prática de atos lícitos ou ilícitos como categoria da teoria geral do direito.

Os objetivos específicos desse estudo são estudar as bases teóricas da responsabilidade civil do Estado, com seus pressupostos e instrumentos jurídicos relacionados; verificar a relação jurídica-tributária existente entre Estado e contribuinte lesionado; identificar a atuação antijurídica do Estado no exercício da atividade tributária; definir se a atuação legítima do Estado pode causar dano antijurídico ao contribuinte; examinar como deve ser operada a recomposição do dano; analisar jurisprudências na tentativa de identificar os pilares de sustentação das decisões, com o objetivo de se tentar responder a questão posta e desenhar a norma de responsabilidade do Estado quando, por atos de conteúdo tributário, causa dano antijurídico ao contribuinte.

Mediante os problemas postos o estudo visa não somente produzir um aparato teórico eficiente da matéria, mas também fornecer parâmetros doutrinários aos operadores do direito habilitados a editar normas legais e infralegais, considerando que se verifica uma deficiência na pesquisa de temas relativos à responsabilidade do Estado em matéria tributária. Com isso, busca-se auxiliar a resolução de casos concretos mediante a definição da norma de responsabilidade do Estado que fixar o dever deste de indenizar os danos indevidos suportados pelos sujeitos passivos da obrigação tributária.

## II. PRESSUPOSTOS

Linguagem são símbolos convencionais, ordenados em sua estrutura orgânica e com atribuição funcional própria de partes de linguagem, ou seja, são signos que servem para comunicação. Pela linguagem o ser humano adquire saber científico, mediante interpretação e percepção do conhecimento, podendo exprimir a realidade que observa.

Nesse sentido o Prof. Paulo de Barros<sup>1</sup> esclarece que “compor um discurso científico é verter em linguagem rigorosa os dados do mundo, de tal sorte que ali onde não houver precisão lingüística não poderá haver ciência.

A Ciência do Direito impescinde de linguagem, mormente pelo fato de que esse ramo da ciência é formado por fatos, traduzidos em linguagem, que selecionados pelo legislador dentro do universo do mundo social, compõe o mundo jurídico. Por isso, sem a linguagem, não há o que se falar em direito e, conseqüentemente, não há como realizar o estudo da Ciência do Direito.

Explica-se que o direito positivo, como discurso normativo, relaciona-se com a linguagem na medida em que é esta que constitui o direito. Já a Ciência do Direito descreve a linguagem-objeto do direito, portanto, é metalinguagem. Assim, não podemos cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem que lhe sirva de veículo de expressão.

O direito se vale de uma linguagem prescritiva para descrever seus comandos. Essa linguagem é um conjunto de proposições mediante o qual dá-se sentido ao direito. O legislador descreve no antecedente de normas condutas que são passíveis de ocorrerem, porém, referidas condutas nunca poderão ser verificadas em sua existência concreta, real e integral. Assim, sempre teremos a linguagem produzindo situações que entendemos serem legisladas.

O direito é produzido pelo homem mediante um conjunto de proposições a fim de disciplinar condutas intersubjetivas. Isso se dá mediante a edição de normas, necessariamente

---

<sup>1</sup> Carvalho, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª Edição, p. 21.

trazida em linguagem que as manifestam. É a realidade jurídica, que é um ponto de vista – produzido em linguagem – sobre um determinado acontecimento, isto é, é a construção de significação realizada pelo interprete, referente a um episódio, determinada pela experiência do agente cognoscente.

Aplicando-se isso ao direito, verificamos que a incidência da norma só se dará se houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. A percussão do nunciado prescritivo pressupõe relato em linguagem própria, construindo a realidade jurídica.

Incidência normativa se refere a aplicação da norma jurídica (composição de dois ou mais enunciados prescritivos que impõe a realização ou abstenção de ato, construída a partir de textos positivados e estruturados) às condutas intersubjetivas, com a consequente produção dos efeitos que lhe são próprios. E é nos efeitos prescritos no consequente normativo que o direito se realiza, uma vez que com a produção da norma individual e concreta ocorre o estabelecimento do vínculo relacional ligado por um functor modalizado, em permitido, proibido e obrigatório.

Com a incidência tributária a norma jurídica transforma em fato jurídico o suporte fático, sendo que, de acordo com Aurora Tomazini de Carvalho<sup>2</sup> ela se opera da seguinte forma:

“o homem (aplicador), a partir dos critérios de identificação da hipótese de uma norma geral e abstrata, construída com a interpretação dos textos jurídicos, demarca imaginariamente (no plano do ser), a classe de fatos a serem juridicizados. Quando, interpretando a linguagem da realidade social (a qual tem acesso por meio da linguagem das provas), identifica um fato denotativo da classe da hipótese, realiza a subsunção e produz uma nova linguagem jurídica, relatando tal fato no antecedente de uma norma individual e concreta e a ele imputando a relação jurídica correspondente (como proposição consequente desta norma) e, assim o faz, com a denotação dos critérios de identificação do consequente da norma geral e abstrata (incidida), a qual será representativa de um liame a ser estabelecido no campo social.”

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. Pág. 418.

Assim, a fenomenologia da incidência normativa se dá com a verificação de todos os critérios descritos na regra matriz de incidência e realização da operação de correspondência entre a norma e o fato. Havendo a relação de inclusão, opera-se a incidência normativa mediante subsunção do fato à norma.

Explica-se que referida subsunção é um processo de inclusão de classes do fato à hipótese normativa abstrata e da relação jurídica ao consequente normativo geral. Estando, portanto, no plano sintático da incidência da norma jurídica.

É correto afirmar que a incidência tributária é automática e infalível em relação ao fato jurídico, mas não em relação ao evento, uma vez que ela depende da produção de uma linguagem competente que atribua juridicidade ao fato, instaurando-se os efeitos jurídicos a ele correspondentes de forma automática e infalível.

A relação entre o pressuposto normativo e a consequência, decorrente da imputação, consiste na causalidade jurídica, que se projeta no mundo social dos fatos. Se considerarmos a imputação como a responsabilização de alguém a algo, ocorrerá a identidade entre os conceitos, pois, a relação de causalidade jurídica é a relação entre o pressuposto (fatos) e a consequência, que tem o condão de emanar efeitos jurídicos. A causalidade natural difere da causalidade jurídica pelo fato de que esta é construída normativamente, correspondendo ao *dever-ser*. Já aquela, constitui-se mera relação social, equiparando ao *ser*.

O conceito de causalidade trata dos efeitos que se ligam ao fato, que se tornou jurídico pelo fenômeno da incidência<sup>3</sup>. Por sua vez, o conceito de incidência traz uma técnica do direito que relaciona causas (antecedentes) e efeitos (conseqüentes), os quais são unidos por um nexó lógico de implicação, estabelecendo, assim, uma relação de causalidade jurídica: um fato torna-se fato jurídico e, disso, provêm os efeitos.

No direito positivo, os fatos determinados no espaço e no tempo correspondem ao antecedente das normas individuais e concretas. Assim, o direito cria a sua realidade, de acordo com suas prescrições referente aos acontecimentos do mundo fenomênico.

---

<sup>3</sup> De acordo com o Prof. Paulo de Barros Carvalho, causalidade jurídica é ligação do acontecimento factual com o vínculo aliorrelativo que se instaura entre sujeitos de direito.

### III. NORMA JURÍDICA DE RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR FATO DANOSO TRIBUTÁRIO

O objeto inicial de análise deve ser a norma em si, primeiro elemento da realidade jurídica. Como explicita Bobbio<sup>4</sup>, considera-se a árvore e não a floresta para a investigação elementar. Assim, preliminarmente verifica-se o desenho da norma de responsabilidade que descreve o dano, para somente depois inseri-la no sistema de direito.

De acordo com Nicola Abbagnano<sup>5</sup>, é possível distinguir dois conceitos de norma: 1º) como critério infalível para o reconhecimento ou a realização de valores absolutos (esse é o conceito elaborado pela filosofia dos valores, ainda aceito pelas doutrinas absolutistas); 2º) como procedimento que garante o desenvolvimento eficaz de determinada atividade. Também, de acordo com o constructivismo lógico-semântico podemos definir norma jurídica como a composição de dois ou mais enunciados prescritivos que impõe a realização ou abstenção de ato, construída a partir de textos positivados e estruturados. Porém, a norma jurídica, quando utilizada para apontar indiscriminadamente as unidades do sistema jurídico, pode denotar: *i*) enunciados do direito positivo; *ii*) a significação deles construída; ou *iii*) a significação deonticamente estruturada, dependendo do plano em que o intérprete trabalha (sintático, semântico ou pragmático)<sup>6</sup>.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, as normas podem ser divididas em “sentido amplo” e “sentido estrito”, sendo que aquelas “alude aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com

<sup>4</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10.ed. Brasília: UNB, 2006, p. 20.

<sup>5</sup> ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 837.

<sup>6</sup> De acordo com Paulo de Barros Carvalho (Carvalho, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013 – 5º Edição, p. 127) “(...) a teoria da norma há de cingir-se à manifestação do deôntico, em sua unidade monádica, no seu arcabouço lógico, mas também em sua projeção semântica e em sua dimensão pragmática, examinando a norma por dentro, num enfoque intranormativo, e por fora, numa tomada extranormativa, norma com norma, na sua multiplicidade finita, porém indeterminada.”

sentido deôntico-jurídico completo”<sup>7</sup> corresponderia a estas.

Ainda, nesse contexto a norma em sentido estrito tem estrutura dual, ou seja, composta de duas partes. A primeira, norma de índole dispositiva (endonorma), é onde se estatuem as relações deônticas direitos/deveres, como consequência da verificação do pressuposto, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas. A segunda, norma de índole sancionatória (perinorma), é onde se preceituam as consequências sancionadoras, no pressuposto do não cumprimento do estatuído no enunciado prescritivo determinante da conduta juridicamente devida.

Assim, normas jurídicas em sentido estrito denotam a mensagem deôntica completa, ou seja, são significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional, sendo que a referida estrutura é mostrada pela seguinte composição “se ocorrer o fato H, então deve ser a relação intersubjetiva C: “D (H → C)”. Essa estrutura, chamada de norma primária, é a fórmula lógica das ordens, sendo assim que as linguagens prescritivas se manifestam formalmente: “(p → q) . (- q → r)”<sup>8</sup>.

De acordo com o Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>

“os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem sucedida, devem apresentar um *quantum* de estrutura formal. Certamente que ninguém entenderia uma ordem, em todo o seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada (ex.: pague a quantia de x reais). Adviria desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como quando, onde e porque deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas.”

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª Edição, p.128.

<sup>8</sup> Ressalta-se que a bimembridade da estrutura lógica da norma jurídica impõe que a norma sancionatória sem a dispositiva reduz-se a instrumento carecedor de fim material, adjetivo sem o suporte do substantivo.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 19.

Agrega-se na composição da estrutura normativa descrita acima que a norma primária impescinde de coerção estatal, a qual pode ser verificada na prescrição de outra norma, denominada de secundária, cuja organização formal interna será a mesma. Contudo, o conteúdo desta última veicula na proposição antecedente a descrição da inobservância do fato prescrito no consequente da proposição tese da perinorma (ou norma de índole sancionatória), justamente para penalizar seu inadimplemento mediante providência a ser aplicada pelo Estado-Juiz.<sup>10</sup>

A norma secundária atribui juridicidade às normas primárias, e o faz mediante a coercitividade do Estado-juiz que obrigatoriamente ocupa posição em um dos pólos da repação prescrita no consequente daquela. Logo, uma norma primária necessita de norma secundária a fim de que a norma completa tenha coercitividade. Com isso, o preceito veiculado terá aplicação no campo do direito.

Verifica-se que a estrutura hipotético-condicional das unidades do sistema tem como objeto disciplinar o comportamento entre os sujeitos em sentido amplo. Assim, todas os enunciados prescritivos são de conduta (classe universal). Algumas dessas estatuem como criar outras normas, formando uma subclasse própria denominada de “normas de estrutura”. Todas as demais formam sua classe complementar, a das “normas de comportamento” ou de conduta em sentido estrito.

Nessa linha, também podemos extrair que referida estrutura hipotético-condicional não é mera decisão arbitrária do legislador, pois nenhuma norma pode fugir a essa construção sob pena de a mensagem prescritiva ser incompreensível. Ainda, todo o comando apresenta-se sob a mesma forma, sendo que a variação encontra-se no conteúdo que satura a fórmula. Assim, a investigação estrutural das normas jurídicas e a construção dos sentidos a partir dos enunciados linguísticos que compõe a estrutura das unidades do sistema, favorecem a compreensão do fenômeno jurídico.

---

<sup>10</sup> Conforme informa Lourival Vilanova (VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, pág. 188) “na primeira (norma primária), realizada a hipótese fática, sobrevém, a relação jurídica com sujeitos em posição ativa e passiva, com pretensões e deveres; na segunda (norma secundária) o pressuposto é o não-cumprimento, que funciona como fato fundante de outra pretensão, a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária” .

## 1. Estrutura lógica normativa

Quanto ao teor da norma jurídica de responsabilidade do Estado por ato de conteúdo tributário<sup>11</sup>, verifica-se que a proposição-antecedente da norma de índole dispositiva (endonorma) é composta pela descrição hipotética de um fato jurídico tributário, de possível ocorrência em determinado tempo e espaço. Referida norma traz como proposição-tese a prescrição de uma conduta intersubjetiva, de conteúdo relacional, que enlaça o sujeito passivo e o sujeito ativo em torno de um comportamento regulado correspondente dever prestacional da obrigação tributária<sup>12</sup>.

Ressalta-se que estão contidas na proposição tese as obrigações do Estado de fazer efetivada a prestação devida pelo sujeito passivo. Dito de outra forma, no consequente normativo estão prescritas tanto as ações devidas pelo sujeito passivo quanto as pelo sujeito ativo, este no dever de implementar o cumprimento da obrigação tributária por aquele.

Nesse contexto, tendo em vista que para a realização da obrigação tributária o sujeito ativo está habilitado a realizar diversas medidas, é certo que referidas ações (condutas omissivas ou comissivas) do Estado devem estar contidos nos limites ditados pela legalidade.

O ordenamento jurídico possibilita que, no caso de excesso em relação aos citados limites do sujeito ativo para implementação da obrigação tributária, referido fato integrará a proposição antecedente da norma de índole sacionatória (perinorma). Nesse contexto a proposição tese será a prescrição do vínculo jurídico voltado a um objeto prestacional, que no caso será a relação jurídica a ser formada entre o sujeito ativo e o sujeito passivo que sofreu lesão na sua esfera jurídica, com o estabelecimento da responsabilidade do Estado, correspondente a conduta de indenizar o dano injustamente suportado.<sup>13</sup>

---

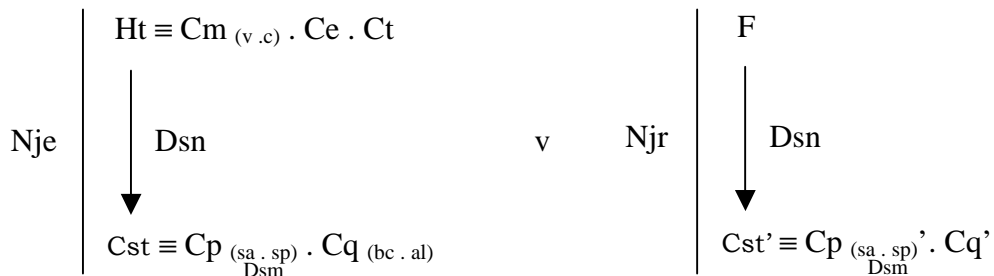
<sup>11</sup> Convém esclarecer que na norma geral e abstrata a hipótese contém critérios de identificação de um fato jurídico (representada por uma classe de infinitos acontecimentos) e o consequente contém critérios de identificação de uma relação jurídica (representada por uma classe de infinitas relações que espelham a extensão), ambos ligados por um vínculo implicacional de dever-ser ( $\rightarrow$ ) próprio da causalidade normativa. Denotando o conceito da hipótese, o fato jurídico é constituído e a ele imputa a relação jurídica correspondente, contida na norma geral e abstrata (como proposição tese da norma individual e concreta).

<sup>12</sup> O objeto da obrigação tributária pode ser uma prestação de pagar (dar), ou de fazer, ou não fazer.

<sup>13</sup> ZOCCUN, Maurício. **Responsabilidade Patrimonial do Estado**. Matriz Constitucional, a responsabilidade do Estado por atos legislativos, a obrigatoriedade da prévia indenização e a



A estrutura lógico-sintática da norma hipotética-condicional descrita acima, referente a responsabilidade do Estado por dano tributário, pode ser assim representada:



Em que,

- Nje = Norma jurídica tributária ou endonorma.
- Ht = Hipótese tributária.
- Cm = Critério material.
- (v . c) = verbo e complemento.
- Dsn = Functor deôntico não modalizado (dever-ser neutro).
- → = operador implicacional.
- Cst = Proposição antecedente da norma de índole dispositiva ou endonorma.
- Cp = Critério pessoal.
- (sa . sp) = relação jurídica *tributária* entre sujeito ativo e sujeito passivo.
- Dsm = Dever-ser modalizado.
- Cq = Critério prestacional correspondente ao objeto da obrigação tributária.
- (bc . al) = base de cálculo e alíquota.
- “ . ” = operador conjuntivo lógico.
- “ ≡ ” = conectivo bicondicional.
- “ ∨ ” = disjuntor includente.

---

responsabilidade pessoal do parlamentar. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 25/26, esclarece que “o nascimento de um *fato* (cometimento de um dano) desencadeia uma *consequencia* (surgimento de um vínculo jurídico que impõe o encargo de se reparar patrimonialmente o dano causado). E é justamente essa imputação (de um fato a uma consequencia) que caracteriza a existência de uma *norma jurídica*.” E ainda, “a conduta do Estado danosa ao patrimônio jurídico alheio configura o *antecedente* ou a *hipótese* de uma norma jurídica. Já o encargo do Estado de adotar medida econômica reparadora é o *consequente* ou o mandamento dessa norma jurídica. Por fim, o nexos causal nada mais é que o *vínculo interposicional* que une o *antecedente* ao *consequente*.”

- Njr = Norma jurídica de responsabilidade do Estado ou perinorma.
- F = Proposição antecedente da norma de responsabilidade, correspondente a um hipotético fato danoso tributário, decorrente de ação do Estado que excedeu os limites de cumprimento da obrigação tributária.
- Cst' = Proposição tese da norma de índole sancionatória ou perinorma.
- (sa . sp)' = relação jurídica *obligacional* de responsabilidade entre sujeito ativo e sujeito passivo.
- Cq' = Critério prestacional correspondente a descrição do dever do Estado de indenizar dano injustamente suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Aqui importa firmar que o Estado é sujeito de poderes/deveres no implemento da obrigação tributária, correspondentes às condutas omissivas ou comissivas tidas para efetivar o cumprimento, por parte do sujeito passivo, dos deveres descritos na proposição-tese da regra-matriz de incidência tributária. Quando o Estado extrapolar os limites legais e gerar lesão na esfera jurídica do sujeito passivo, estar-se-á diante do antecedente normativo da norma de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário de índole sancionadora.

Referida norma indica o mínimo indispensável ao fato<sup>14</sup> descrito no antecedente, qual seja, a lesão, o dano injustamente suportado pelo sujeito passivo decorrente da realização da obrigação tributária. Aí está o fundamento para se denominar o fato em questão, descrito no antecedente normativo da norma de índole sancionatória (perinorma), de “fato danoso tributário”.

<sup>14</sup> De acordo com Aurora Tomazini de Carvalho (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do direito:** o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009), evento é o acontecimento no mundo fenomênico despido de qualquer formação lingüística. O fato, por sua vez, é o relato do evento, constituindo-se num enunciado denotativo de uma situação delimitada no tempo e no espaço. Já por fato *jurídico*, entende-se o relato do evento em linguagem jurídica, constituído em linguagem competente e que ocupa posição de antecedente de uma norma jurídica individual e concreta.

Os fatos da realidade social, enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria, qualificam-se como eventos em relação ao mundo do direito. Diz-se que um fato é jurídico quando produz efeitos na ordem jurídica – assim entendido a realização de alguma alteração no sistema do direito positivo.

O fato jurídico pode ser entendido em sentido amplo e em sentido estrito. Aquele se caracteriza como um enunciado denotativo que ocupa posição sintática de antecedente de normas concretas, que se refere a uma ocorrência passada, verificada nos moldes de uma hipótese normativa. Já este é qualquer enunciado jurídico que relate a ocorrência de um evento e que produza efeitos na ordem jurídica, mas não necessariamente instituindo direito e deveres correlatos individualizados.

Os fatos jurídicos são chamados de tributários quando revestidos da linguagem própria que o direito tributário impõe.

Para aplicação da norma acima delineada (norma geral e abstrata) de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário, em primeiro lugar verificar-se-á se a conduta do Estado, prevista no consequente da norma de índole dispositiva, foi realizada dentro dos padrões legais, isto é, se o fato ocorreu conforme o estabelecido na prescrição contida na endonorma. Se a conduta prescrita extrapolar e gerar lesão ao patrimônio do sujeito passivo além do que este deveria suportar, ou seja, acima do contorno permitido pela legislação, a perinorma está apta a incidir, com a consequente sanção nela prevista – pagamento de indenização. Com isso, e mediante a descrição dos fatos em linguagem competente, estar-se á diante da norma individual e concreta de responsabilidade do Estado.

Não obstante, conforme já informado, a norma primária descrita acima não existe isoladamente. Na sua completude as unidades do sistema estão vinculadas às prescrições de providências sancionatórias aplicadas pelo Estado-Juiz. São as chamadas normas secundárias, em que a proposição antecedente aponta para um comportamento do Estado violador da conduta prescrita na norma primária. Aqui, temos como proposição antecedente a descrição do fato de o Estado descumprir o comando de realizar o pagamento da indenização devida ao sujeito passivo que sofreu lesão por ato de conteúdo tributário. Como proposição tese, há a prescrição dirigida ao Estado-juiz para exigir coativamente a sanção cabível pelo descumprimento da norma primária de responsabilidade do próprio Estado.

Essa compreensão da estrutura da unidade do sistema jurídico, ou seja, da norma, tomada como um conjunto de partes que entram em relação formando um todo unitário<sup>15</sup>, importa para compreensão da responsabilidade do Estado perante atos de conteúdo tributário na medida em que permite a identificação e compreensão dos elementos que integram o suporte fático hipotético da norma. Bem como, informa qual é o fundamento que faz com que a norma de responsabilidade incida. Lembrando-se que, havendo violação da norma jurídica, frustra-se o propósito do Direito – de garantir segurança jurídica às relações intersubjetivas, portanto, à todos.

---

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma teoria da Norma jurídica. Da teoria da norma à regramatrix de incidência tributária.** Extraído de: <http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-a-regramatrix-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>, p. 1. Acesso em: 20 jun. 2015.

Daí por que, nessa linha, Maurício Zockun<sup>16</sup> traz que da análise normativa da responsabilidade decorre um grande número de consequências, sendo imprescindível identificar as hipóteses em que o direito positivo autoriza o nascimento da responsabilidade. Como exemplo da importância da análise da norma referido autor cita:

“Diz-se que, que no caso da responsabilidade objetiva, o Estado ou quem lhe faça as vezes deixará de responder se faltar nexos causal entre seu comportamento comissivo e o dano – como ocorre, por exemplo, no caso de culpa exclusiva do lesado ou da vítima.

Pois bem, nesses casos, essas conclusões são extraídas da análise normativa da responsabilidade patrimonial do Estado. Deveras, se a lesão decorre de conduta exclusiva do lesado, o *antecedente* normativo (dano patrimonial ou extrapatrimonial economicamente relevante) não adveio do comportamento do Estado. Não está, por assim dizer, preenchida a hipótese que fará nascer a responsabilização patrimonial do Estado.

Logo, nesse caso não se aperfeiçoou a norma jurídica que tipifica o nascimento da responsabilidade patrimonial do Estado, pois seu ‘suporte fático’ não se verificou no mundo real.”

Nesse sentido, para a compreensão do tema importa trazer pormenorizadamente qual é o conteúdo da proposição tese da perinorma. Aqui, estará prescrita a relação jurídica obrigacional, a ser formada com a incidência da norma de responsabilidade, desencadeada entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação tributária. Este com o dever de realizar o ressarcimento do prejuízo injustamente suportado por aquele. Referida relação terá como conteúdo a própria responsabilidade, que, conforme será analisado previamente, trará o dever de o Estado indenizar o fato danoso.

Em linguagem formalizada tem-se o seguinte esquema lógico: [ D (p . -q) → Sn ]. Com o seguinte desdobramento de Sn: (S’ R S”). Em que: “p” é a ocorrência do fato de indenizar o dano; “.”, o conectivo conjuntor; “- q” é o fato danoso tributário; “→”, o operador implicacional; e “Sn” a sanção, desdobrada em S’, como o sujeito ativo da obrigação tributária e pessoa coagida ao cumprimento da prestação de indenizar; “R”o relacional deôntico correspondente à *responsabilidade do Estado*; e S” o sujeito passivo da obrigação tributária e pessoa credora da indenização.

---

<sup>16</sup> ZOCKUN, Maurício. **Responsabilidade Patrimonial do Estado**. Matriz Constitucional, a responsabilidade do Estado por atos legislativos, a obrigatoriedade da prévia indenização e a responsabilidade pessoal do parlamentar. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 27.

## 2. Natureza jurídica da norma

De acordo com o que foi sustentado, verifica-se que a norma jurídica de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário tem seu rompimento com o fato danoso tributário, ou seja, com a lesão injustamente suportada pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Referido fato está descrito na proposição antecedente da perinorma, na norma de índole sancionatória, com o que se pode afirmar que a natureza jurídica da norma em questão também é “sancionatória”.

Nesse contexto, o fato danoso tributário é pressuposto para incidência da prescrição ressarcitória. Uma vez que, se o Estado causar lesão ao sujeito passivo da obrigação tributária no desempenho de suas atividades, deve ser a prescrição de que o direito lesado será patrimonialmente recomposto. Note-se que, de acordo com a premissa metodológica adotada não há responsabilidade patrimonial do Estado sem que haja lesão à esfera juridicamente protegida do sujeito passivo da obrigação tributária, com o que pode-se afirmar que o foco da norma de responsabilidade em comento está no fato danoso tributário, e não na conduta perpetrada pelo Estado.<sup>17</sup> O comportamento Estatal será relevante apenas para definir o sujeito obrigado na relação jurídica obrigacional, porém não é o que desencadeia a incidência da norma de responsabilidade ora estudada. Isso se dá porque é o fato danoso (e sua respectiva transcrição em linguagem competente) que consta descrito no antecedente da perinorma de responsabilidade, e não a conduta do Estado.

---

<sup>17</sup> Partindo de outras premissas mas chegando à mesma conclusão é o pensamento de Récio Eduardo Cappelari (CAPPELARI, Récio Eduardo. **Reflexões sobre o dano injusto: a concretização da ideia de justiça.** Revista Justiça do Direito, v. 24, n.1 (2010). Disponível em: <http://www.upf.br/seer/index.php/rjd/article/view/2144/0>. Acesso em: 20 jun. 2015, p. 67), para quem “...a partir da construção de um direito de danos, expressão usada modernamente para referir o estágio atual da teoria da responsabilidade civil nesse aspecto, o entendimento dessa responsabilidade se encontra relacionado à idéia moralizadora e delimitadora da autonomia individual, nascida juntamente diante com as novas invenções, inovações e desafios do século XIX, que exigiram outro posicionamento do legislador diante dos novos fatos passíveis de serem indenizáveis. Nesse contexto, o dano injusto encontra terreno fértil em todos os sentidos, a partir da noção de que o estabelecimento de uma relação direta entre o dano e a injustiça deve priorizar o atendimento à vítima, ampará-la social e constitucionalmente.” Ainda, “não se examina se o fato imputado ao agente é lícito ou ilícito, mas sim, a natureza dos interesses que foram lesados. E esses interesses também podem ser ilícitos ou ilegítimos. Na verdade, está em julgamento a ocorrência de um fato que causou uma ofensa a interesses de outra pessoa, devendo, pois, verificar se esses são, ou não, juridicamente relevantes para efeitos de sua proteção com a reparação dos prejuízos causados.”

Também confirma a tese acima o fato de que, como o dano sempre decorre de uma lesão a direito, a responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário deve ter caráter sancionatório.

Nesse sentido, havendo violação de direito alheio, materializada pela descrição em linguagem do fato danoso tributário, haverá uma sanção tendente a reparar a ordem jurídica violada. Referido comando (descrição e prescrição da conduta) consta na perinorma da norma de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário. E será por essa norma, de índole sancionatória, que a harmonia social será recomposta, ainda que a recomposição seja apenas uma presunção jurídica.<sup>18</sup>

Não obstante, convém esclarecer que, de acordo com a premissa que adotamos, atribuir natureza sancionatória para a norma de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário não afasta o dever de o Estado indenizar o fato danoso quando decorrente de atos lícitos. Conforme já exposto, a conduta do Estado, contida na proposição tese da endonorma, em nada afeta a incidência da prescrição referente a responsabilidade. Podendo-se afirmar que, se o dano adveio de comportamento for lícito ou ilícito em nada importará para o desencadeamento da relação obrigacional<sup>19</sup>.

Por essa razão, sendo o fato danoso tributário que dá a compostura da norma que prescreve a recomposição da lesão injustamente suportada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, conclui-se que a natureza jurídica da norma de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário é “sancionatória”.

---

<sup>18</sup> Conforme esclarece Maurício Zockun (ZOCKUN, Maurício. **Responsabilidade Patrimonial do Estado**. Matriz Constitucional, a responsabilidade do Estado por atos legislativos, a obrigatoriedade da prévia indenização e a responsabilidade pessoal do parlamentar. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 34), “Em diversas oportunidades não se consegue recompor a situação fática preexistente à lesão perpetrada. Nesses casos, como o Direito edifica suas próprias realidades, presume-se que um direito lesado será recomposto por meio da adoção de uma medida de índole sancionatória, ainda que concretamente não se possa retornar ao *status quo ante*.” Com efeito, a reparação pecuniária não visa retornar a situação anterior, mas sim compensar a lesão injustamente suportada pelo ofendido. Embora, a medida ressarcitória ou indenizatória seja, na maioria das vezes, apenas considerada como solução jurídica para preservação do direito de propriedade em sua projeção econômica.

<sup>19</sup> Esse entendimento é claramente exposto por Silvio Neves Baptista (BAPTISTA, Silvio Neves. **Teoria Geral do Dano: de acordo como novo Código Civil Brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 49), vejamos: “Existem diversas categorias do fato jurídico que podem gerar o fato danoso. A norma que prevê o dano descreve esse fato jurídico, ora como resultado da conduta ilícita (dano ilícito), ora, excepcionalmente, como resultado de uma conduta lícita (dano lícito). Assim, nem sempre o dano consiste numa ilicitude, previsto numa norma definidora de uma conduta ilícita, conforme pensou por muito tempo a doutrina tradicional, já que ele pode também ser considerado uma conduta lícita.”

### 3. Ausência de previsão normativa expressa

Não existe no ordenamento jurídico brasileiro regras específicas que regulem a responsabilidade do Estado emergente de obrigação tributária.

Não obstante o silêncio legislativo em relação a especificidade do tema, não se pode afastar a aplicação do princípio geral contido no art. 37, § 6º da Constituição Federal, segundo o qual o Estado é objetivamente responsável pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros<sup>20</sup>. Vejamos:

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:

(...)

§ 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 princípio geral constante na Carta Magna determina que *dada a constatação de um fato danoso decorrente da conduta de agente do Estado, deve-ser o dever de este reparar o dano ao ofendido*. Ora, a proposição antecedente descreve um fato danoso originário de uma conduta do Estado. Já a proposição tese prescreve a relação de responsabilidade formada entre o Estado e o ofendido, cujo conteúdo é o ressarcimento do prejuízo injustamente suportado pelo particular.

Na medida em que a consagração normativa constitucional expressa da norma de responsabilidade patrimonial do Estado corresponde em todos os seus termos à perinorma de responsabilidade por danos emergentes de obrigação tributária, reconhece-se a possibilidade de aplicação do direito positivado à atuação do Estado em seus atos correspondentes ao poder/dever de cumprimento do tributário.

---

<sup>20</sup> Agregua-se a isso, a sedimentação da matéria da responsabilidade civil prescrita no parágrafo único do artigo 927 do Código Civil Brasileiro, o qual estabelece que: “Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.”

A aplicação do comando constitucional esculpido do art. 37, § 6º da Constituição Federal aos danos decorrentes da conduta do Estado perante atos de conteúdo tributário não ficou a margem da análise do judiciário, que mediante seus tribunais já se manifestou reiteradamente sobre a ampla possibilidade de incidir a norma de responsabilidade patrimonial do Estado no caso de atos emergentes de obrigação tributária.<sup>21</sup>

Ressalta-se que em todos os casos submetidos ao crivo do Supremo Tribunal Federal, não houve o afastamento da incidência do princípio geral de responsabilidade patrimonial do Estado aos danos emergentes de obrigação tributária. O que se sucedeu foi que o Tribunal Constitucional entendeu pela impossibilidade de apreciação dos processos em virtude de implicar apreciação da matéria fática. Nesse sentido, pode-se concluir que, ao deixar de analisar a questão em razão de que seria necessária análise dos fatos, o direito supostamente aplicável não foi expressamente afastado.

---

<sup>21</sup> A título de exemplo é o julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa é: “ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. EXECUÇÃO FISCAL INDEVIDAMENTE AJUIZADA. INSCRIÇÃO NO CADIN. DANO MORAL. 1. Os elementos encartados nos autos dão conta de que a autora, ora apelada, ajuizou ação anulatória de débito fiscal, tendo sido suspensa, por tutela antecipada proferida em 29 de outubro de 2012, a exigibilidade do crédito tributário, e tendo sido intimada de tal decisão a apelante (União) em 30/10/2012. 2. Ocorre que, mesmo suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a ré, ora apelante, incluiu o nome da autora no CADIN e, em 30/04/2013, ajuizou em seu desfavor a execução fiscal, com o fito de cobrar o valor cuja exigibilidade já havia sido suspensa por decisão judicial. 3. O abalo moral à apelada é inconteste, vez que demandada em execução fiscal com base em título executivo extrajudicial que não reunia os requisitos legais, ou seja, não era exigível, sendo indevidamente inscrita em cadastro restritivo de crédito. A apelada é pessoa de saúde frágil e de idade avançada (86 anos). 4. Não merece provimento a alegação da União de que o ato da Procuradoria da Fazenda Nacional teria sido respaldado pelo ato do Judiciário, ao determinar a citação da execução fiscal, sendo que, por isso, a União não deveria ser responsabilizada. Nos casos de distribuição de execuções fiscais, o juízo inicial recai especialmente sobre a regularidade formal da Certidão de Dívida Ativa, não sendo possível ao magistrado ter prévio conhecimento acerca de eventos envolvendo a inexigibilidade do título, como no caso concreto, cuja situação, é certo, era do pleno conhecimento da Procuradoria da Fazenda Nacional. (TRF4, APELREEX 5020712-51.2013.404.7200, Terceira Turma, Relatora p/ Acórdão Salise Monteiro Sanchotene, juntado aos autos em 06/11/2014).”



#### IV. CONDOTA DO ESTADO ORIGINÁRIA DO DANO

Embora os pressupostos que ensajam o nascimento do dano tributário não sejam o fundamento da norma que desencadeiam o dever de o Estado indenizar, eles importam para compreensão da responsabilidade do Estado perante atos de conteúdo tributário. Deveras, para desencadear a responsabilidade patrimonial do Estado o dano deve estar associado a uma conduta Estatal, ainda que com ou sem culpa do autor (de acordo com a responsabilidade objetiva ou subjetiva tratada pela doutrina tradicional).

Frisa-se que é o resultado do comportamento do Estado que faz nascer o dever de indenizar e não a própria conduta deste. Com isso, a causa que leva a ocorrência do dano ilegítimo não interfere na sua morfologia, mas sim na imputação do dever-ser de repará-lo a tal ou qual agente, ou seja, na identificação do seu responsável.

Importante é considerar que, de acordo com a estrutura completa da norma de responsabilidade do Estado emergente de obrigação tributária, dois são os momentos em que a conduta do Estado está prescrita. Primeiramente tem-se os atos constantes na proposição tese da endonorma, consistentes no poder/dever de exigir o cumprimento da obrigação tributária. Em segundo lugar, está a conduta prescrita no consequente normativo da perinorma, de reparar o dano indevidamente suportado pelo sujeito passivo.

Temos que a conduta originária do fato danoso tributário se refere apenas aos elementos constantes na proposição tese da endonorma, e são eles que determinam quem figurará na relação jurídica obrigacional de responsabilidade patrimonial do Estado. Quanto ao comportamento perpetrado no consequente normativo da perinorma, este diz respeito ao adimplemento do dever-ser de indenizar o sujeito passivo, ou seja, trata do pagamento da indenização devida pela lesão causada, sendo que seu descumprimento fará desencadear a norma secundária a ser aplicada pelo Estado-juiz.

Isso confirma que a realização de investigação do fator que deu início ao evento danoso é importante para determinação do responsável pelo dano. Se referido evento não tivesse acontecido, o dano não teria sido verificado, conseqüentemente não haveria o dever de reparar por aquele agente.

## V. O FATO DANOSO TRIBUTÁRIO

Para a responsabilidade do Estado por ato de conteúdo tributário é imprescindível a descrição de um dano na proposição antecedente da norma. Nesse sentido, referido dano é demarcado como o suporte fático suficiente e necessário para o desencadeamento da relação jurídica de responsabilidade, em virtude da qual o ordenamento atribui ao ofendido o direito de exigir a reparação, e ao ofensor a obrigação de repará-lo. Logo, o dano, na medida em que vertido em linguagem competente, é *fato*<sup>22</sup> de violação de direito alheio (dever jurídico ou interesse juridicamente tutelado), verificado pelo transbordo dos limites ditados pela ordem jurídica.

Nesse contexto, verifica-se que a tributação, como ablação legítima da propriedade que é, deve seguir as prescrições do ordenamento jurídico para realização do propósito da norma de incidência tributária, que é o pagamento do tributo por parte do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Na medida em que o Estado, no exercício da exigência da obrigação tributária, causa lesão na esfera jurídica do sujeito passivo, deve ser o dever de reparar o prejuízo injustamente suportado.

Evidente que a própria tributação é fato que viola o patrimônio do sujeito passivo, porém, esta turbção, na medida em que autorizada pela ordem constitucional e realizada dentro dos princípios estabelecidos pela Carta Magna, não constitui fato danoso tributário indenizável, conforme abaixo será explicitado e foi muito bem colocado por Gabriel Lacerda Troianelli<sup>23</sup>, vejamos:

“Mas, por mais que se repudie essa visão negativa do tributo, não se pode negar que a tributação consiste, essencialmente, em retirar de alguém uma parcela do seu patrimônio para entregar ao Estado, sendo, portanto da essência da atividade tributária a geração de um certo ‘dano’ ao patrimônio do contribuinte.

---

<sup>22</sup> Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 141) fatos são enunciados linguísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações.

<sup>23</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Responsabilidade do Estado por dano tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p 55.

É evidente, todavia, que não pode o Estado ser obrigado a indenizar o contribuinte pelo ‘dano’ causado pelo pagamento de tributo devido do exigido com o emprego de meios legítimos e sem a imposição de qualquer outro ‘dano colateral’ diverso daquele representado pelo decréscimo patrimonial do contribuinte.

Caso contrário, todo tributo devidamente pago daria ao contribuinte o direito, pelo menos, à sua restituição, o que inviabilizaria a atividade tributária, coisa que não é realista.”

O dano tributário jamais encontrará identidade com o tributo. É cristalino que o fato danoso tributário corresponde a uma diminuição do bem juridicamente tutelado do sujeito passivo. Mas não é só, para se configurar o dano é necessário que também ocorra a transgressão ao direito correspondente a esse bem. Já quanto ao tributo, sua exigência deve ser desvinculada a quaisquer infrações. Além disso, do fato danoso tributário emerge a norma de responsabilidade do Estado, com indole sancionatória – a qual estabelece o dever-ser de pagar uma indenização. Como tributo, na completude da norma jurídica de incidência tributária, não constitui sanção por ato ilícito, na sua concepção a prescrição tese nunca corresponderá a uma sanção (indenização).

O fato danoso tributário apto a integrar a proposição antecedente da perinorma de responsabilidade será o que ocorre quando o resultado da conduta do Estado transborda os limites ditados pela ordem jurídica.<sup>24</sup> Assim, sempre que a atuação do Estado resultar na violação de direitos do sujeito passivo protegidos, estar-se-á perante um eventual dano passível de indenização.

Importante frizar que referida conduta tem como origem (na endonorma) atos tributários praticados pelo próprio Estado, consistentes em medidas tomadas para a efetivação da obrigação tributária. Esclarece-se que com o nascimento da obrigação tributária surgem direitos e deveres correlatos tanto para o sujeito passivo quanto para o sujeito ativo. É aqui que o comportamento do Estado, prescrito na proposição tese da endonorma opera-se,

---

<sup>24</sup> A identificação de excessos cometidos pelo Estado, causadores de danos ao sujeito passivo, não passou despercebida para Vasco Branco Guimarães (GUIMARÃES, Vasco Branco. **A responsabilidade civil da Administração Fiscal emergente da obrigação de imposto**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 30), são suas palavras: “No exercício das actividades inspectivas e de aplicação da norma pela AF, podem surgir situações limite, em que direitos protegidos (intimidade, vida provada, propriedade) podem ser violados provocando dano na esfera jurídica do contribuinte. A conjugação destes vários factores coloca a relação jurídica fiscal como uma relação em que podem surgir danos para o contribuinte sempre que a sua legalidade estrita não seja respeitada ou a invalidade da norma e a sua aplicação errónea ou com excesso, assim o determinarem.”

mediante ações ou omissões, como: vistorias, apreensões, execuções, penhoras, sentenças, concessões de medidas liminares, inclusão em dívida ativa, etc. Por isso, de acordo com as premissas adotadas, atribuímos a qualificação de *tributário* ao fato danoso ora em estudo, sendo certo que esta designação não afasta as alcunhas atribuídas pela doutrina tradicional aos danos passíveis de indenização (como exemplo *dano moral* e *dano patrimonial*).

Diante dos termos expostos acima, o *fato danoso tributário* é *fato* descrito no suporte fático da perinorma de responsabilidade patrimonial do Estado emergente de obrigação tributária, que adquire o status de jurídico no momento em que vertido em linguagem competente e subsumido a norma de responsabilidade do Estado. Também, é *danoso* na medida em que corresponde a uma lesão na esfera jurídica de alguém, que não está obrigado pelo ordenamento a suportar o encargo indevido (prejuízo). E é *tributário* pela sua origem, conforme decorre de outros fatos descritos na norma (endonorma) da obrigação tributária, segundo já exposto quando da análise da estrutura da norma de responsabilidade.

### 1. Irrelevância do dano como consequência de conduta ilícita

Diversos são os doutrinadores que realizam a análise da responsabilidade patrimonial do Estado tomando como foco a conduta do agente. Não obstante, tomamos que o foco ejetor da norma de responsabilidade por ato de conteúdo tributário é o fato danoso tributário, já que, de acordo com o estudo normativo do instituto em questão, não importa saber se a conduta do Estado foi, ou não, contrária à ordem jurídica<sup>25</sup>. O que importa é saber se a consequência do comportamento do agente ocasionou dano ilegítimo na esfera jurídica de outrem<sup>26</sup> - entendendo-se como dano ilegítimo aquele que o ofendido não tem a dever jurídico de suportá-lo.

Observe-se que o que faz nascer o dever de o Estado reparar o fato danoso tributário é a própria ocorrência do dano, já que esse é o suporte fático da norma de responsabilidade

---

<sup>25</sup> Tomando-se por pressuposto o *fato jurídico que faz nascer o dever de indenizar*, tem-se o dano como “fato imponível”. Porém, para os autores que adotam o tema sob a ótica do *fato que faz nascer o dano*, será a conduta do agente que trará o fundamento do dever de o Estado ressarcir.

<sup>26</sup> É importante ter em mente que, à luz do exposto, a a conduta realizada pelo Estado não se confunde com o resultado da conduta. A primeira está prescrita na proposição tese da endonorma e a segunda, na proposição antecedente da perinorma.

patrimonial do Estado. Sem o dano, não há o que se falar em responsabilidade. Logo, a eclosão da relação jurídica de responsabilidade se dá com a descrição em linguagem do fato danoso, e não com a conduta do agente do Estado.

É que o dano é pressuposto da responsabilidade patrimonial do Estado, isto é, o fato danoso tributário é o fundamento da norma de responsabilidade, não por que a conduta causadora do dano seja contrária ao ordenamento jurídico, mas por que o sujeito que suporta o dano não tem o dever jurídico de sofrer o prejuízo. Em outras palavras, o que importa para a responsabilidade do Estado não é que o dano seja resultado de uma atividade lícita ou ilícita, mas sim que o ofendido não tem o dever jurídico de suportar os efeitos do correspondente dano.<sup>27</sup>

Nesse sentido, a causa de imputação de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário é o dano injustamente suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seja ele decorrente de atividade lícita ou ilícita praticada pelo Estado.

De acordo com a perspectiva do Estado, o comportamento lícito seria suficiente para afastar a norma de responsabilidade, já que estar-se-ia diante de um exercício de poder-dever estatuído de acordo com o princípio da legalidade, não tendo escolha em relação à possibilidade de aplicação da norma, nem mesmo que entenda ser ilegal.

Não obstante, as prerrogativas do Estado (como a supremacia do interesse público sobre o privado) dão suporte para que, sob o manto da suposta legalidade, sejam realizadas intervenções nas esferas jurídicas dos sujeitos passivos de modo a lhe ferir injustamente seu direito, este, verificado nas garantias constitucionais denominadas de *direitos fundamentais individuais*.

---

<sup>27</sup> PINEROS PERDOMO, Mauricio. La responsabilidad del estado por la adopción de leyes tributarias inconstitucionales. In: GARCIA NOVOA, Cesar (Coord.); HOYOS JIMENEZ, Catalina (Coord.). **El tributo y su aplicación**: perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al 1.º aniversario del instituto latinoamericano de derecho tributario): Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. p. 708

## 2. Relação jurídica decorrente do dano tributário

Relação é o modo de ser ou de se comportarem dois ou mais termos entre si. Referida relação pode adquirir o status de jurídica quando pertinente a própria estrutura da norma<sup>28</sup>, ou quando os termos se subsumirem ao disposto em um determinado preceito jurídico, fazendo com que, por força da imputação normativa, uma pessoa possua o direito subjetivo de exigir de outra o cumprimento de certa prestação, e essa outra tenha o dever de adimplir a obrigação correspondente.

A relação jurídica<sup>29</sup> se caracteriza como um fato jurídico (fato conduta), e ocupa a posição sintática de consequente de uma norma, sendo que para o presente estudo, o fato relacional é efeito do fato danoso tributário descrito na proposição antecedente da perinorma. Logo, dado o fato danoso tributário, deve ser a responsabilidade do Estado emergente da obrigação tributária.

Nesse contexto, o fato relacional é identificado na proposição tese da perinorma de responsabilidade e consiste no vínculo a ser estabelecido entre o ofendido (sujeito passivo da obrigação tributária) e o causador do dano (sujeito ativo/Estado), com o dever jurídico de reparar a lesão injustamente suportada por aquele. O liame entre estes sujeitos constitui a própria *responsabilidade*, daí o fato pelo qual se trata esta como sinônimo da relação jurídica em comento.<sup>30</sup>

Na linha exposta, a materialização da relação jurídica emergente de dano tributário ocorrerá com o ato de aplicação do direito, mediante a descrição em linguagem competente do fato descrito no antecedente normativo da perinorma, o fato danoso tributário. Isso se dará com a constituição da norma individual e concreta e o estabelecimento do vínculo relacional prescrito no consequente normativo, correspondente própria responsabilidade patrimonial do

---

<sup>28</sup> O caráter relacional do direito está presente na própria estrutura da norma na medida em que esta é uma relação de implicação entre proposições (antecedente e consequente).

<sup>29</sup> *Relação* aqui tomada no seu sentido semântico, ou seja, de enunciado prescritivo, projetado para o futuro, que determina a conduta que será deonticamente devida.

<sup>30</sup> Percebe-se que *fato danoso tributário*, *responsabilidade* e *ressarcimento* não se confundem. O primeiro trata do fato descrito no antecedente da perinorma de responsabilidade e corresponde a uma lesão na esfera jurídica do sujeito passivo. O segundo diz respeito à relação jurídica obrigacional prescrita na proposição tese da mesma norma, estabelecida entre os sujeitos ofendido e causador do dano. Já o terceiro corresponde a prestação devida pelo Estado que reparará o fato danoso tributário.

Estado.<sup>31</sup> A norma geral e abstrata apenas indica os vínculos a serem instituídos entre os sujeitos, para cujos termos emergem direitos e deveres correlatos. Já a norma individual e concreta materializa a relação entre os sujeitos determinados (sujeito ativo e sujeito passivo) e estabelece o dever ser de o causador do dano indenizar o ofendido.

Por força disso, o desencadeamento da norma de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário se dará com a aplicação da norma e a consequente investidura dos sujeitos da relação jurídica obrigacional na condição de ofendido e causador do dano. Estabelecendo-se o liame, conhecidos estarão o constrangido a cumprir a obrigação de reparar o dano e o titular do direito de receber a correlata indenização.

Com a descrição em linguagem competente do fato danoso tributário, decorrente de suposta relação jurídica tributária violadora direito patrimonial ou moral do sujeito passivo, estabelece-se a relação jurídica obrigacional, permitindo a imputação do dever de indenizar ao Estado. A esse respeito, como a hipótese normativa é utilizada para descrição do fato jurídico, a proposição tese da norma geral e abstrata restará determinada quanto aos limites conotativos da relação jurídica, e mediante a denotação dos critérios do consequente. Porém, será apenas com a norma individual em concreta, trazida pelo ato de aplicação, que a relação jurídica emergente de obrigação tributária se materializa, antes será tida como inexistente.

Diante do estabelecimento da relação jurídica obrigacional, verificada pela violação da esfera jurídica tutelada que ocasiona dano, o Estado ocupará a posição de ser civilmente responsável patrimonial pela lesão ao bem jurídico tutelado e injustamente suportado pelo sujeito passivo. Isso em razão de seus atos praticados tanto na esfera do Poder Executivo, quanto Legislativo e Judiciário

### 3. Dano tributário indenizável

Os resultados danosos decorrentes da conduta do Estado podem ensejar o nascimento de responsabilidade patrimonial. Com a descrição em linguagem competente da ocorrência do

---

<sup>31</sup> A relação formal de implicação entre antecedente e tese só se dá com a transcrição em linguagem competente do fato jurídico, que no caso do estudo proposto de responsabilidade, será o dano jurídico tributário, fazendo com que surjam os efeitos decorrentes da responsabilidade prescritos na consequência da norma.

dano tributário, nasce o dever potencial de o Estado reparar o patrimônio do lesado. Logo, o dano perpetrado no patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária é o *suporte fático* da norma de responsabilidade patrimonial do Estado.

Ressalta-se que não é da conduta do Estado que emerge o dever de indenizar o dano à luz do Art. 37, § 6, da Constituição Federal<sup>32</sup>, mas sim o resultado dessa conduta, ou seja, o próprio dano é a causa de imputação de responsabilidade do Estado<sup>33</sup>

Porém, não é qualquer dano tributário que pode ser suporte fático da norma de responsabilidade, somente o dano não consentido pelo ordenamento jurídico é que pode fazer parte da proposição antecedente da norma de responsabilidade que descreve o fato danoso tributário injusto. Nesse aspecto o dano legitimado a integrar o suporte fático da norma de responsabilidade, isto é, o dano ressarcível, corresponde a violação indevida a um interesse juridicamente tutelado da vítima, ou seja, a interesses legítimos do ofendido, por mais que ainda não tipificado em norma legal.

Embora intimamente ligado a noção de valor, não é condição suficiente para considerar o dano como injusto, e passar a integrar a prescrição antecedente da perinorma de responsabilidade, a constatação de um prejuízo patrimonial ou extrapatrimonial. Será também necessária a verificação de ofensa a interesse (do sujeito passivo) juridicamente tutelado. Sendo assim, deve haver um prejuízo jurídico e não meramente patrimonial para que o dano se caracterize pela afetação prejudicial de um direito.

A esse propósito, Maurício Piñeros Perdomo esclarece que o dano antijurídico será aquele que os contribuintes não tem o dever jurídico de suportar a prejuízo, e o Estado não tem o direito de causar. Assim, na mesma linha que perfilhamos, o autor tece importante consideração acerca de que além do prejuízo patrimonial, também deve haver o prejuízo jurídico para que o dano se configure como passível de indenização e, portanto, possível de

---

<sup>32</sup> 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:

(...)

§ 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>33</sup> Renato Alessi e Fernando Garrido Falla pensam diferente, no sentido de que quando o Poder Público investe contra o patrimônio de particular de forma ilícita, está configurada a responsabilidade. Porém, quando o Estado investe de acordo com os ditames legais, a hipótese é de sacrifício de direito.



integrar o antecedente da norma de responsabilidade patrimonial do Estado emergente da obrigação tributária. Vejamos:

“(...) no es que el Estado sea responsable porque la victima no tiene la obligación de soportar el daño, ao contrario: la victima no tiene la obligacion de soportar el daño cuando el Estado no tiene derecho a dañar.

(...)

El factor de atribución del daño o título jurídico de la imputación es la razón en virtude de la cual la consecuencias economicas del daño deben ser asumidas por el Estado y no por la víctima. En otras palabras, el perjudicado no tiene el deber de soportar el daño porque dicho daño es imputable al Estado debido a la precencia de un título jurídico de imputación.”<sup>34</sup>

A despeito disso, se o dano indenizável deve ser o dano injusto, ou seja, aquele que extrapola os limites do que legalmente deveria ser tolerável pelo ofendido, por mais esse motivo a investigação do comportamento (se licita ou ilícita) do causador do dano é irrelevante para a incidência da norma de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário. Nesse sentido também é o entendimento de Récio Eduardo Cappelari<sup>35</sup>, para quem:

“A qualificação do dano como injusto dispensou para a sua interpretação e análise a investigação do comportamento do agente para que se defina a responsabilidade civil, por meio da noção subjetiva do ato ilícito. Assim, conquanto se adote essa nova concepção, ou seja, a construção de um direito de danos, somente a averiguação objetiva de sua injustiça em relação aos bens tutelados é suficiente para pôr em evidência a obrigação de indenizar.”

Ante a ausência de critérios objetivos para se determinar quando os sujeitos passivos das obrigações tributárias tem o dever jurídico de suportar o dano causado pelo Estado, ou quando tem o dever de assumir o prejuízo como uma carga que o ordenamento impõe,

<sup>34</sup> PINEROS PERDOMO, Mauricio. La responsabilidad del estado por la adopción de leyes tributarias inconstitucionales. In: GARCIA NOVOA, Cesar (Coord.); HOYOS JIMENEZ, Catalina (Coord.). **El tributo y su aplicacion: perspectivas para el siglo XXI** (En homenaje al L aniversario del instituto latinoamericano de derecho tributario): Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. p. 708 e 709.

<sup>35</sup> CAPPELARI, Récio Eduardo. **Reflexões sobre o dano injusto: a concretização da ideia de justiça**. Revista Justiça do Direito, v. 24, n.1 (2010). Disponível em: <http://www.upf.br/seer/index.php/rjd/article/view/2144/0>. Acesso em: 20 jun. 2015, p. 67.

convém esclarecer que para exata tipificação do dano, é necessário realizar um juízo valorativo sobre o desvalor ou diminuição suportados pelo ofendido.<sup>36</sup>

Ao trazer à colação a realidade italiana, Récio Eduardo Capelari traz que naquele sistema “Caberá ao juiz o preenchimento valorativo da cláusula geral mediante a escolha de situações de dano e interesses que necessitem ser tutelados.”<sup>37</sup>

Constata-se que os elementos que tentam definir o que é dano indenizável não trazem critérios objetivos que tipificam qual a lesão que será passível de indenização por parte do Estado. A integração deverá ser realizada pelo interprete e aplicador da norma de responsabilidade patrimonial do Estado por atos de conteúdo tributário. Não obstante, existem limites para se incluir o fato danoso tributário no antecedente normativo, quais sejam: a constatação de um prejuízo patrimonial ou extrapatrimonial e a verificação de ofensa a interesse (do sujeito passivo) juridicamente tutelado.

---

<sup>36</sup> O que determina quais propriedades entram, quais não entram, da tipicidade do fato danoso tributário é o ato-de-valoração que antecede à feitura da hipótese da norma.

<sup>37</sup> CAPPELARI, Récio Eduardo. **Reflexões sobre o dano injusto: a concretização da ideia de justiça.** Revista Justiça do Direito, v. 24, n.1 (2010). Disponível em: <http://www.upf.br/seer/index.php/rjd/article/view/2144/0>. Acesso em: 20 jun. 2015, p. 66

## VI. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o trabalho desenvolvido, verifica-se que a análise da estrutura da norma é expediente correto e sobremaneira útil para a devida compreensão do fenômeno jurídico de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário causados em detrimento das empresas de saneamento, além do que oferece instrumento apropriado e eficaz para as elaborações descritivas da dogmática.

O estudo esquematizado da Ciência do Direito permite identificar a norma de responsabilidade do Estado emergente de obrigação tributária mediante os seguintes elementos: a proposição-antecedente da norma de índole dispositiva é composta pela descrição hipotética de um fato jurídico tributário, de possível ocorrência em determinado tempo e espaço. Esta norma traz como proposição-tese a prescrição de uma conduta intersubjetiva, de conteúdo relacional, que enlaça o sujeito passivo e o sujeito ativo em torno de um comportamento regulado correspondente dever prestacional da obrigação tributária. No caso de excesso em relação aos limites do sujeito ativo para implementação da obrigação tributária, referido fato integrará a proposição antecedente da norma de índole sancionatória (perinorma), sendo que a proposição tese será a prescrição do vínculo jurídico voltado a um objeto prestacional, que no caso será a relação jurídica a ser formada entre o sujeito ativo e o sujeito passivo que sofreu lesão na sua esfera jurídica, com o estabelecimento da responsabilidade do Estado, correspondente a conduta de indenizar o dano injustamente suportado.

Referida norma confirma que o dano sempre decorre de uma lesão a direito, com o que a responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário deve ter caráter sancionatório. Com isso, havendo violação de direito alheio, materializada pela descrição em linguagem do fato danoso tributário, haverá uma sanção tendente a reparar a ordem jurídica violada.

É irrelevante saber se a conduta do Estado foi, ou não, contrária à ordem jurídica. O que importa é saber se a consequência do comportamento do agente ocasionou dano ilegítimo na esfera jurídica de outrem - entendendo-se como dano ilegítimo aquele que o ofendido não tem a dever jurídico de suportá-lo.

De outro lado, o fato danoso tributário apto a integrar a proposição antecedente da perinorma de responsabilidade será o que ocorre quando o resultado da conduta do Estado transborda os limites ditados pela ordem jurídica. Assim, sempre que a atuação do Estado resultar na violação de direitos do sujeito passivo protegidos, estar-se-á perante um eventual dano passível de indenização.

Nesse sentido, a causa de imputação de responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário é o dano injustamente suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seja ele decorrente de atividade lícita ou ilícita praticada pelo Estado.

Embora a responsabilidade do Estado por atos de conteúdo tributário não esteja prevista expressamente em uma norma, pode-se inferir do ordenamento jurídico brasileiro que o dever de reparar danos causados a outrem é uma realidade factível, já que a idéia de irresponsabilidade não é que mais se coaduna com o direito posto.

## VII. REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 5ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2007.

AGÜERO, Antonia Agulló. PARDO, Maria Luisa Esteve. PÉREZ, Ana Belén Macho. **Responsabilidad patrimonial dês Estado legislador por inconstitucionalidad de leyes tributarias**. Sentencias del Tribunal Supremo de 13/7/2004 (RJ 2004, 6969) y 2/7/2004 (RJ 2004, 4330). Revista Española de Derecho Financiero n.º 125. Civitas, 2005.

ALCÂNTARA, Maria Emilia Mendes. **Responsabilidade do Estado por Atos Legislativos e Jurisdicionais**. São Paulo: RT, 1988

ALESSI, Renato. **L'illecito e la responsabilità civile degli enti pubblici**. 2.ed. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1972, 165 p.

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

\_\_\_\_\_. **El concepto y la validez del derecho**. Barcelona: Gedisa, 2004.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ANDREAZZA, Gabriela Lucena. **Responsabilidade civil do Estado pela concomitância entre processo administrativo e processo penal por crime contra a ordem tributária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3387, 9out.2012 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/22766>>. Acesso em: 10 out. 2012.

ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

ARMOND, Roberto. **Cobrança indevida de tributos versus responsabilidade do Estado**. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 2, no 92. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=348>> Acesso em: 23 out. 2012

ATALIBA, Geraldo. Direito Material Tributário. Relação Tributária e Hipótese de Incidência. In: **Elementos de direito tributário**. ATALIBA, Geraldo (Coord.). São Paulo: RT, 1978, 476 p.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, 7.tiragem, 209 p.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, 623 p.

\_\_\_\_\_. **Teoria da igualdade tributária**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, 208 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Edição atualizada por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BAPTISTA, Silvio Neves. **Teoria Geral do Dano: de acordo como novo Código Civil Brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2003, 151 p.

BAZHUNI, Marco Antônio. **Da Responsabilidade Civil do Estado em Decorrência de sua Atividade Administrativa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, 499 p.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, 759 p.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2006, 580 p.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. São Paulo: Manole, 2007, 344 p.

\_\_\_\_\_. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do Direito**. São Paulo: Ícone, 1995, 239 p.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma jurídica**. Bauru, SP: Edipro, 2005, 192p.

\_\_\_\_\_. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10.ed. Brasília: UNB, 2006, 184 p.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do direito**. 1.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, 336 p.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1993, 510 p.

BOTERO ARISTIZÁBAL, Luis Felipe. **Responsabilidad patrimonial del legislador** Bogotá: Legis Editores, 2007, 381 p.

CAHALI, Yussef Said. **Responsabilidade Civil do Estado**. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1996.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra, Almedina, 2000.

CAPPELARI, Récio Eduardo. **Reflexões sobre o dano injusto: a concretização da ideia de justiça**. Revista Justiça do Direito, v. 24, n.1 (2010). Disponível em: <http://www.upf.br/seer/index.php/rjd/article/view/2144/0>. Acesso em: 20 jun. 2015

CARNELUTTI, Francesco. **Teoría general Del derecho**. Tradução F. X. Osset. Madrid: 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, 1.016 p.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, 782 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, 555 p.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, 284 p.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**. Linguagem e Método. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008, 875 p.

\_\_\_\_\_. **Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte**. São Paulo: Vox Legis, v. 141, 1978.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, 200 p.

CATARINO, Luís Guilherme. **A Responsabilidade do Estado pela Administração da Justiça: o Erro Judiciário e o Anormal Funcionamento**. Coimbra: Almedina, 1999.

CAVALCANTI, Amaro. **Responsabilidade Civil do Estado**. Vol. II. Rio de Janeiro: Borsoi, 1956.

CLEMENTE, Joan Francesc Pont I. Daños y perjuicios producidos por la actuación de la Administración tributaria. Garantía del contribuyente y responsabilidad patrimonial del Estado. In MESTRES, Magin Pont et al. **El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración tributaria**. Pamplona: Aranzadi, 1994, p. 84-85.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Para entender Kelsen**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 96 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988**. Sistema tributário. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2003, 286 p.

CONCHEIRO DEL RÍO, Jaime. **Responsabilidad Patrimonial del Estado por la declaración de inconstitucionalidad de las leyes**. Madrid: Editorial Dijusa. 283 p.

COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da incidência da norma jurídica – crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

COSTA, Ramón Valdes. **Instituciones de derecho tributário**. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 2004, 513 p.

CRETELLA JR., José. **O Estado e a Obrigação de indenizar**. São paulo: Saraiva, 1980.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade do Estado por Atos Judiciais**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: 99/13-32, jan./mar. 1970.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 5.ed. São Paulo: Atlas. 2014, 331p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2005, 765 p.

ENTERRÍA, Eduardo García de. *Democracia, Jueces y Control de la Administración. Una Nota sobre el Interés General como Concepto Jurídico Indeterminado*. 1.ed. España: Thomson. Civitas, 2000, p. 346.

ESCOLA, Héctor Jorge. *El interés público como fundamento del derecho administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1989.

FACHIN, Zulmar. **Responsabilidade Patrimonial do Estado por Ato Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, 336 p.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, 181 p.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, 711 p.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. São Paulo: Annablume, 2004.

GODOI, Márcio Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GONZÁLES, Clemente Checa. **La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria (y II)**. Impuestos n.º 18, 2005.

GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho administrativo*. 5, 6 e 7.ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho administrativo, 2003, v. 4.

GUERRA, Emanuel José Matias. **Responsabilidade civil do Estado por erros judiciais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3400, 22out.2012 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/22852>>. Acesso em: 23 out. 2012

GUIBOURG, Ricardo A. **El fenómeno normativo**. Buenos Aires: Astrea, 1987.

GUIMARÃES, Vasco Branco. **A responsabilidade civil da Administração Fiscal emergente da obrigação de imposto**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, 440 p.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.



\_\_\_\_\_. **O conceito de direito.** Pós-escrito organizado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz; tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara; revisão da tradução Marcelo Brandão Copolla; revisão técnica Luiz Vergílio Dalla-Rosa. São Paulo: Martins Fontes, 2009, 399 p.

HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. **Introducción a la teoría de la norma jurídica.** Madrid: Marcial Pons, 1998.

JANCZESKI, Célio Armando. **Dano Moral pela Exigência Indevida de Tributo.** Revista Dialética de Direito Tributário n.º 52, São Paulo: Dialética, jan. 2000, p. 55-59.

JARACH, Dino. **El hecho imponible: teoría general del derecho tributario substantivo.** 3.ed. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.

\_\_\_\_\_. **O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo.** Trad. Dejalma de Campos. São Paulo, RT, 1989.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça.** 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral das normas.** Porto Alegre: Fabris Editor, 1986, 509 p.

\_\_\_\_\_. **Teoria pura do direito.** 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, 427 p.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do direito e do estado.** 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo.** São Paulo: Manole, 2007, 467 p.

LÖPES, Rafael Muñoz. **La responsabilidad patrimonial de la autoridad fiscal em México.** México: Academia de Estudios Fiscales, Themis, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição.** São Paulo: Atlas, 2009. 250 p.

MAURÍCIO, Ricardo; SOARES, Freire. **Elementos de Teoria Geral do Direito.** São Paulo: Saraiva. 2013. 383 p.

MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, 245 p.

\_\_\_\_\_. **O direito administrativo moderno.** 14.ed. 2.tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, 460 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 33.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, 831 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 23.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, 1.057 p.

\_\_\_\_\_. **Grandes Temas de Direito Administrativo.** 1.ed. 2.tir. São Paulo: Malheiros, 2009.

PERELMAN, Chaïn. **Lógica jurídica**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PINEROS PERDOMO, Mauricio. La responsabilidad del estado por la adopción de leyes tributarias inconstitucionales. In: GARCIA NOVOA, Cesar (Coord.); HOYOS JIMENEZ, Catalina (Coord.). **El tributo y su aplicación**: perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al 50º aniversario del instituto latinoamericano de derecho tributario): Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. p. 1280

PITTALUGA, Luis Fraga. **Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria**. Revista de derecho Tributario n.º 83, abril-mayo-junio. Caracas: Asociación Venezolana de derecho tributario, 1999.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Trad. Edson Bini. São Paulo: EDIPRO, 2000.

SIERRA, María Teresa mata. **La responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria**. Valladolid: Lex Nova, 1997.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

STERMAN, Sonia. **Responsabilidade do Estado**. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 222p.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, 189 p.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Responsabilidade do estado por dano tributario**. Sao Paulo: Dialetica, 2004. 159 p.

TRUJILLO, Élcio. **Responsabilidade do Estado por Ato Lícito**. São Paulo: LED Editora de Direito, 1996.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria geral do direito**. Teoria da norma jurídica. 3.ed. v. 1. São Paulo: Malheiros, 1993.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento. In: VILANOVA, Lourival. **Textos jurídicos e filosóficos**. v. 2. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p. 463-498.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. São Paulo: Edusp, 1994.

XXV jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Cartagena de Indias / Colombia. Tomo II. **Responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario. Memorias.** Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010. p. 650.

ZOCKUN, Maurício. **Responsabilidade Patrimonial do Estado.** Matriz Constitucional, a responsabilidade do Estado por atos legislativos, a obrigatoriedade da prévia indenização e a responsabilidade pessoal do parlamentar. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 208.