

O Dano Tributário em Face do Preambular Estado Responsável e Eficiente

Tax Damage in Face of the Responsible and Efficient State

Raquel Couto Garcia

Pós-graduanda em Direito Tributário, *Compliance* e Planejamento Fiscal pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Bacharel Laureada em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso. Assessora Técnica Jurídica do Tribunal de Justiça de Mato Grosso.

E-mail: raquelcoutogarcia@gmail.com/raquel.couto@pucpr.edu.br.

Recebido em: 28-3-2023 – Aprovado em: 26-6-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.54.11.2023.2345>

Resumo

O consagrado direito de tributar do Estado, paralelamente, ao alarme diante do extenso poder interveniente na esfera privada do indivíduo compõem o cenário investigativo da hipótese em que tal poder e tal constrictão exasperem a predisposição legal, culminando no dano tributário ao cidadão, então, contribuinte-responsável, ensejando a lide invocante da responsabilização civil do Estado. A pesquisa foi realizada por meio da análise qualitativa, da modalidade aplicada, também, da explicativa, objetivando-se contribuir para o já constructo conhecimento, ainda, para sua consciente inserção prática. Ainda, usufruiu-se da pesquisa bibliográfica em face do compendioso referencial teórico, assim como da pesquisa documental para a pontual análise jurisprudencial pátria. Outrossim, a despeito da sucinta proclamação do episódio danoso tributário e seu debate, é diante da sua notoriedade fática e jurídica que se ampara a necessidade de enfrentar as perspectivas doutrinárias e o preâmbulo normativo, em específico, quanto à configuração do aludido dano e o consectário ressarcimento da lesão, além disso, alcançando a discussão do tom preventivo decorrente do instituto civilista em face da expectativa de eficiência da administração tributária, imperiosamente, sob a especial circunscrição de 1988 do Estado de Direito brasileiro.

Palavras-chave: dano tributário, ato fiscal antijurídico, responsabilidade civil do Estado, princípio da eficiência.

Abstract

The consecrated right to tax of the State, in parallel, to the alarm before the extensive intervening power in the private sphere of the individual constitutes the investigative scenario of the hypothesis in which such power and such constricton exasperate the legal predisposition, culminating in the tax damage for the citizen, then responsible-taxpayer, enabling the invocative

dispute action of State's civil liability. The research was carried out by means of qualitative analysis, of the applied modality, also, of the explanatory one, aiming to contribute to the already constructive knowledge, still, for its conscious practical insertion. Furthermore, it was availed of the bibliographic research in the face of compendious theoretical referential, as well as, the documental research for the punctual analysis of the country's jurisprudence. Additionally, in spite of the succinct proclamation of the harmful tax episode and its debate, it is in view of its factual and legal notoriety that supported the need to face the doctrinal perspectives and the normative preamble, in particular, regarding the configuration of the referred damage and the consequential compensation for the injury. Moreover, this work collated the discussion of the preventive tone linked to the reparatory outcome of the civilist institute in the face of the expectation of efficiency of the tax administration, imperiously, under the special 1988 jurisdiction of the Brazilian State of Law.

Keywords: tax damage, State's civil liability, principle of efficiency.

1. Introdução

Historicamente, do “antigo” ao “democrático de direito”, a tributação solidificou sua existência e sistematização junto à do Estado. O formato atual guarda maior afinidade com o desenvolvimento romano, propulsor da subdivisão da incidência por pessoa (aspecto subjetivo) e sobre a terra (aspecto material), eis que em Roma onde os tributos ganharam importância por conta da contribuição ao seu setor econômico. Em face disso, este nascente caractere da tributação como meio de financiamento da atividade do Estado em benefício, hoje, da sociedade, ainda se mantém, ao passo que integra o objeto do Direito Tributário (claro, em correlação com Direito Financeiro).

Tal matéria abarca não só o direito de tributar, mas também, assumindo a feição desse enquanto Poder do Estado, edifica-se como o âmbito do Direito disposto a primar e zelar pelos direitos fundamentais dos cidadãos, então, contribuintes.

Neste compasso, quando, pelo exercício do Fisco, denotar-se uma transgressão do liame legal, provocadora de ilegítimo dano à esfera privada do sujeito passivo, profanando-a, restará o dano tributário e a consectária expectativa de ressarcimento, mais do que isso, a devida invocação da responsabilidade civil, assegurada pelo texto constitucional. Além, com essa, alavancar-se-á também seu caráter preventivo, em busca do aprimoramento prognóstico e edificador do equilíbrio relacional tributarista, o que se pautará pelo exame do princípio da eficiência.

Haja vista a vigente carência de produções acerca desta vertente danosa (tributária), bem como a imperiosidade valorativa do cerne temático, não só ao âmbito acadêmico jurídico, mas à realidade fática do cidadão e contribuinte, considerando os bens da vida a serem tutelados e o pertinente receio do ressarcimento, sustenta-se a necessidade de compreender e delinear a fundamentação doutrinária.

ria e normativa, em específico, da configuração do dano tributário, da aplicabilidade da reparação do dano e suas figuras elementares.

Para tanto, objetivando a adequação à área jurídica e uma visão contextualizada, adotou-se a análise qualitativa, a qual também propicia o tom descritivo. Ainda, fez-se uso da modalidade aplicada, visando colaborar com o constructo conhecimento para sua inserção prática, paralelamente, sendo utilizada também a explicativa, dado que essa permitiu identificar fenômenos que contribuem para o cenário social atual, assim, possibilitou uma intervenção consciente. E, usufruiu-se da pesquisa bibliográfica, considerando o referencial pertinente, assim como da pesquisa documental, na ocasião de análise da jurisprudência dos tribunais nacionais.

Desse modo, propendeu-se a pesquisa, em favor do aprimoramento tutelar do direito e do cumprimento do dever, para, então, aclarar o vínculo entre os polos passivo e ativo, em especial, quando da confluência desses, respectivamente, com o dano tributário e a responsabilidade estatal, haja vista a fidedigna importância à ciência do direito, assim como ao corpo societário tupiniquim.

2. O dano

Num primeiro momento, etimologicamente, concebe-se pela língua *mater*, latim, a origem da palavra dano como *damnum*, ainda, anota-se o significado recorrente como “prejuízo”, ou ainda: “mal que se faz a alguém; prejuízo ou ofensa material ou moral; prejuízo causado por alguém a outrem, cujo patrimônio seja diminuído, inutilizado ou deteriorado; qualquer ato nocivo, prejudicial, produzido pelo delito.”¹

O termo liga suas origens ao verbo “demere”, o qual traduz-se como reduzir, decrescer. A partir disso, deriva-se como sendo o antônimo de “emere”, já que esse compreende a significação de adquirir, crescer. Tal constatação faz-se importante para apurar o realce da matéria danosa, a qual supera o mero aborrecimento e trilha a busca da justa medida em cumprimento da integral justiça narrada. Esclarecendo, não se almeja ratificar ou fomentar qualquer “indústria do dano”, mas somente o cumprir do que é devido, confiado e prescrito veementemente.

Posto isso, depara-se com a máxima “neminem laedere”, norma preceituada por Ulpiano em composição do digesto romano, a qual enumera princípios imperiosos ao instituto da responsabilidade civil, por conseguinte, do enfrentamento do dano. De modo que este componente é trazido ao eixo de relevância para que se proceda apropriadamente à qualificação e mensuração, consoante a observância da boa-fé, bem como da integral reparação, em atenção explícita à narração principiológica: “[...] honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere.”²

¹ SANTOS, Washington dos. *Dicionário jurídico brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 69.

² Em português, as palavras de Ulpiano: “viver honestamente, não lesar a outrem, dar a cada um o que é seu.”

Especificamente no que tange ao tema deste trabalho, depara-se com dano decorrente da atividade tributária, a qual tem como base o fato de que “o Estado possui o poder de, por ato próprio – a lei –, obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro.” Essa modalidade de dano emerge da relação jurídica composta pelo sujeito-Estado e o sujeito-Particular, a qual é marcada pela não equivalência entre os mesmos, sem negligenciar que, apesar dos privilégios do impositor – sob a pauta do bem-comum –, “a relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder”³.

Aqui, o dano tributário vem nascer quando caracterizado o objeto, conduta e agente público como vinculados ao exercício estatal da arrecadação, fiscalização, cobrança e demais atos-responsabilidades adjacentes sob sua competência impositiva. Por conseguinte, a responsabilidade civil do Estado sobressai como instrumento de tutela do ordenamento jurídico fundamental (*lato sensu*) e dos direitos do contribuinte (*stricto sensu*), seja o direito à propriedade, à liberdade, à iniciativa privada, ainda, à dignidade, entre outros.

Neste ponto, pauta-se a relativa novidade desta matéria pouco explanada, todavia, nem por isso, inexpressiva faticamente. Revelando-se a carência da adequada qualificação e identificação da realidade, agora, em seus arcaouços teóricos.

2.1. O dano na *persecução tributária*

Nesta senda é preciso prostrar-se sobre o *modus operandi* tributário-administrativo. Primeiro, anota-se a imprescindível origem legal delineadora da hipótese de incidência, então, do passível prospecto fato gerador (hipótese) de consectária obrigação tributária (consequente) que tem seu *quantum debeat* explicitado com o lançamento tributário, o qual confere certeza, liquidez e exigibilidade do objeto componente obrigacional, o crédito tributário.

Esclarece-se que o âmago dos atos administrativos em comento distingue-se dos jurídicos privados estendidos até onde a fórmula vulgar de “não proibição” alcançar, pois aqueles são vinculados a normas formais outras, marcadas por uma vontade objetivada e funcionalizada⁴. Ao passo que devem pautar-se pelo ser e dever-ser da *ratio* legal, régua que mede até mesmo os atos discricionários, os quais, apesar da feição de liberalidade pela conveniência e oportunidade, submetem-se aos limites normativos-principiológicos. Sendo assim, pleiteia-se uma atividade administrativa não arbitrária⁵ que se contraponha aos atos abusivos e pre-

³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 126.

⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. [livro eletrônico] 4. ed. baseada na 12. ed. impressa. São Paulo: RT, 2016, p. 404.

⁵ Acrescenta-se, destacando os objetivos do art. 3º da CRFB: “Especialmente em relação à administração tributária, ou seja, à gestão dos recursos públicos, a juridicidade determina qual o direcionamento que se deverá dar à ação administrativa e quais os objetivos elementares que se pretende

potentes, então reprováveis, já que ultrajantes da fronteira riscada pelas regras e princípios do ordenamento jurídico pátrio.

Eis que essa reprovabilidade vem à tona na relação jurídica entre sujeito estatal e sujeito contribuinte, alarmantemente, quando entre o ato do fisco (polo ativo) e uma lesão patrimonial ou extrapatrimonial ao contribuinte (polo passivo) identifica-se um nexo de causalidade, o qual corresponde a *conditio sine qua non* para que se configure o dano tributário.

Diante disso, destrincha-se que essa assertiva causal *lato sensu* é pontuada pelo caráter comissivo⁶, mas também, omissivo, sendo que esse último é configurado quando há o dever de agir, o qual infligido, caracterizaria a inação, a inaceitável inércia e, cabalmente, a derivada lesão.

Ainda, tal ato pode advir tanto de uma conduta ilícita quanto lícita prioritariamente, todavia, a ilicitude do dano é essencial para se tratar da responsabilização, ou seja, deve ultrapassar a constrição legal que fixa o legitimado tributo obrigacional. Abordando a teoria kelsiana, A. Scapin dita:

“Dessa forma, verifica-se, desde já, que a ilicitude do resultado danoso independe da ilicitude da ação causadora (conduta). Isso porque, a ilicitude do resultado danoso decorre do descumprimento da norma primária dispositiva que prescreve o dever jurídico de ‘não causar dano a outrem’, cuja consequência, estabelecida na norma primária sancionadora, é a aplicação da sanção de ressarcimento do dano; ao passo que, a ilicitude da ação causadora do dano, vale dizer, da conduta, resulta do descumprimento de outra norma jurídica qualquer, ou seja, de um dever jurídico preexistente.”⁷

Noutros termos, clarifica-se a adoção vigente da responsabilidade estatal objetiva pelo constituinte de 1988, de modo que, se caracterizada a hipótese levantada quanto à lesividade aos direitos subjetivos e interesses jurídicos relevantes – acentuando-se a preocupação em enfrentar o efeito da conduta do fisco –, é sobre a situação do contribuinte feito vítima que se debruça, sendo firme a pretensão de recompor o *status quo ante* do lesado. A protagonista *a priori* é a vítima, o cenário principal é o dano.

Pondera-se que isso não acarreta o desapareço absoluto da qualificação da conduta danosa, afinal, o mesmo texto normativo trilha a viabilidade da ação de regresso do Estado em face do agente público materializador da culpa ou dolo.

atingir com o empenho do recurso público [...] a partir das leis orçamentárias, as quais dão o exato direcionamento de como este recurso deverá ser empregado pelo administrador público.” (NOGUEIRA, Marcos da Fonseca. *O princípio da moralidade na Administração Tributária*. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 19)

⁶ Em sentido contrário, opinando pela responsabilização subjetiva, caso proveniente de conduta omissiva: cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 654-657.

⁷ SCAPIN, Andreia. *Responsabilidade do Estado por dano tributário*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2017, p. 164.

Somente nesta lide é que tal discussão volitiva-subjetiva tem prevalência, uma vez que na conjuntura entre o polo passivo da relação tributária e o Estado, observando-se a proporcionalidade, optou-se por figurar a prescindibilidade da análise da culpabilidade, mas também, a tangibilidade do nexa causal e, assim, a primazia daquele que foi subordinado a antijurídica e inadmissível desvantagem.

Destarte, a atenção ao dano anormal decorrente da relação obrigacional tributária – ilícito⁸ –, predispõe o zelo à vítima, tendo em vista que o contribuinte não pode ser sujeitado a suportar sacrifício além do legitimado, ou seja, supralegal, ilegal. Segundo a *ratio* tributarista não se deve olvidar de sua consagrada legitimação pela primazia da prévia concordância do particular, ainda que pela via indireta representativa; da capacidade contributiva ante o mínimo existencial; da vedação ao confisco; da estrita legalidade⁹; da anterioridade.

Para ilustrar a ocorrência dessas condutas danosas – subordinatórias dos contribuintes a transtornos e prejuízos sensíveis, constringentes de bens e direitos –, lícitas ou ilícitas, comissivas ou omissivas, temos, por exemplo, quando da inscrição em cadastros públicos de proteção ao crédito em decorrência de crédito inexigível, sem a consumação do fato gerador, ou seja, de uma cobrança ilegal, ou; por conta de um crédito legal, todavia, já quitado, ou; até mesmo, pela demora desarrazoada em promover a exclusão do nome do respectivo órgão de registro de inadimplentes.

Nesta seara, há muito o controle judicial enfrenta a matéria, mesmo sem nominá-la, a citar ocasião em que o Tribunal Regional Federal da 5ª Região frente à Apelação Cível de n. 346.975¹⁰ petrificou o dano material consequente da inscrição em dívida ativa de um débito já quitado pela autora, uma vez que foi impedida de participar de procedimento licitatório, afinal, tal indevida inclusão no Cadin (Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal) impossibilitou-lhe a comprovação da regularidade fiscal.

Outrossim, tão importante é o reconhecimento do dano extrapatrimonial, valendo mencionar situação reiterada pelo episódio em que reconhecido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo¹¹ no caso em que a União realizou indevida cobrança e inscrição no Serviço de Proteção ao Crédito e Serasa, dada a inexigibilidade de um crédito referente a IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), da qual tinha ciência o ente estatal e, mesmo assim, efetivou o protesto do título, o que se caracterizou como erro injustificável da administração, ensejante do dano moral.

⁸ Destacando a consonância da legislação civil com os arts. 186 e 927 do CC/2002.

⁹ Especialmente, vide art. 97 do CTN e art. 150, I, da CF/1988.

¹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal (5ª Região). Acórdão – AC – Apelação Cível – 346975. Órgão Julgador: Primeira Turma. Rel. Desembargador Federal Cesar Carvalho (Convocado). Data do Julgamento: 25.11.2004.

¹¹ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação n. 1000556-70.2017.8.26.0072, da Comarca de Bebedouro. Rel. Carlos Eduardo Pachi. São Paulo, 11.12.2018.

Destaca-se que a jurisprudência pátria tem consolidado o mecanismo *in re ipsa* do dano moral nessas ocasiões¹², frisando a desnecessidade de provas sobre afetação subjetiva de ordem emocional-psicológica, diz-se “frisando”, pois essa leitura sobre a identificação do dano moral é defesa mesmo sem o acréscimo da distinção “*in re ipsa*”¹³. Por exemplo, diante da negativa de um financiamento ou da recusa de cheque, por indevida negativação do nome do contribuinte-responsável, não se exige prova acerca da exposição a humilhação e desmedida agrura, pois a lesão se configura inerentemente ao fato causal ilegítimo, a despeito da consideração de todas as variáveis para delimitação da extensão do dano e da medida da resposta a ser proferida. Ilustrativamente, veja-se recente trecho de julgado do STJ referente à condenação da Fazenda do Estado de São Paulo, por consequência de conduta qualificada como negligente, ao pagamento indenizatório em favor de contribuinte que teve o nome indevidamente inscrito no Cadin, pois existente o dano moral e atestado seu nexos causal com a conduta estatal, ao passo que:

“Sequer se exige prova de dor, constrangimento, humilhação, já que compreendem fenômenos ínsitos à alma humana, reações naturais a agressões do meio social. Significa dizer que o dano moral é inerente à ofensa por si só, deriva irremissivelmente do próprio fato ofensivo, de tal sorte que, no caso concreto, basta a demonstração do resultado lesivo e do seu nexos com o fato causador para a responsabilização cível do agente por dano moral, o qual se presume, ou seja, existe *in re ipsa*.”¹⁴

Ademais, tem-se as hipóteses provenientes da inauguração de uma ação de execução fiscal, quando alavancam encargos indevidos ao sujeito passivo e ocasionam a indisponibilidade de bens e outros direitos, exemplificando, seja pelo bloqueio ou penhora sobre contas bancárias, móveis, imóveis ou faturamentos, o que pode induzir a negativa concessão de mútuo bancário, a deficiência ou impossibilidade em adimplir obrigações contratuais, salários de funcionários e compra de insumos.

¹² Segundo a pacificação do STJ, cita-se os casos exemplares: AgRg no AREsp n. 416.129/SP, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, data do julgamento 18.02.2014, *DJe* 12.03.2014; REsp n. 1.696.393/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, data do julgamento 21.11.2017, *DJe* 19.12.2017; AgInt no REsp n. 1.846.222/RS, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, data do julgamento 10.08.2020, *DJe* 13.08.2020.

¹³ Nesse sentido, importa o destaque de que: “Trata-se simplesmente de liquidar os danos de acordo com sua extensão, apreendida com base nas peculiaridades concretas da lesão e da vítima. Por isso que a doutrina alerta para a desnecessidade do recurso ao *in re ipsa* quando se aborda o conceito objetivo de dano moral.” (OLIVA, Milena Donato. Dano moral e inadimplemento contratual nas relações de consumo. *Revista de Direito do Consumidor* vol. 93. São Paulo: RT, mai./jun. 2014, p. 21)

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em REsp n. 1.459.407/SP (2019/0057093-4). Rel. Min. Gurgel de Faria. Publicação em 29.09.2020.

Ilustradamente, menciona-se a lide sob a autoria do Município de Campo Novo do Parecis em face de um contribuinte, na qual pleiteava a cobrança de uma dívida, em verdade, já paga pelo mesmo, por isso, o Tribunal de Justiça de Mato Grosso, ponderando que “[...] o pagamento foi realizado, e o Município não pode alegar que o ‘sistema não reconhece o débito’, para se eximir de sua responsabilidade”¹⁵, objetivamente, tendo em vista o comprobatório nexos de causalidade, firmou a caracterização da lesividade da conduta estatal.

Ainda, afere-se o dano oriundo de indevido ajuizamento de execução fiscal, quando realiza tal ingresso sem diligência e cautela apropriada, fazendo uso da via jurisdicional de modo extravagante, posto que se pressupõe que a autoridade administrativa detém a indubitabilidade da existência de crédito líquido e certo ao utilizar-se deste meio. Isso, não almejando o aniquilamento da diretiva estatal quanto à cobrança, mediante o socorro do Judiciário, mas sim, primando pela aceção de Liebman sobre a escolha de seu eficaz arbitramento, explicando que:

“[...] só deveria corresponder à absoluta certeza de sua existência: essa arma, que se lhe põe entre mãos, não encontra paralelo em nenhum outro instituto do direito moderno. É imperioso, por consequência, estimular-lhe o senso de responsabilidade, deixando-lhe a cargo o dano eventualmente provocado por sua imprudência ou impulsividade. Nem de outra forma se lhe pode qualificar a conduta, se o crédito não existir, porque esta é uma circunstância que o credor bem dificilmente ignora, e, no caso de incerteza, não lhe falece o modo de procurar seguro conhecimento das coisas antes de deitar mão sobre o patrimônio do devedor. Só a plena responsabilidade pelos danos ocasionados por qualquer espécie de execução injustificada pode compensar o favor dispensado à rapidez de realização do crédito e impedir que ela se converta em insuportável injustiça.”¹⁶

Importante citar a configuração do dano moral pelo abuso do direito de petição, no caso, quando do ajuizamento indevido de execução fiscal a ensejar medidas constritivas, a exemplo da ponderação feita pelo Tribunal de Justiça de Mato Grosso ao sopesar que, mais do que simples protocolo, é o andamento processual sem qualquer remediação da parte exequente, é a concretização de medida restritiva patrimonial que fazem urgir, não só o controle judicial, mas também a declaração da obrigação indenizatória imaterial¹⁷. Destacadamente, tendo a

¹⁵ MATO GROSSO. Tribunal de Justiça de Mato Grosso. Terceira Câmara Cível. Apelação n. 85.715/2010. Rel. Des. José Tadeu Cury. Data de julgamento: 05.04.2011, p. 3.

¹⁶ LIEBMAN, Enrico Tullio. *Embargos do executado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 243.

¹⁷ Cf.: “1. Apesar de o simples ingresso de *execução fiscal* em desfavor do promovente não ensejar *danos morais*, no presente caso este deve ser excepcionalmente reconhecido, pois se soma ao *ajuizamento* errôneo da *execução fiscal* o bloqueio de valores em conta do reclamante, situação esta que ultrapassa o mero aborrecimento do cotidiano. Não bastasse isso, o autor necessita deslocar-se até aquela cidade para reaver o valor indevidamente bloqueado. 2. Indenização por *danos morais*, fixada em R\$ 3.000,00 (três mil reais), merece a devida majoração ao valor de R\$ 8.000,00 (oito mil

mesma Corte afirmado o dano moral como decorrente de ato negligente e omisso, ainda, advertindo o Fisco da obrigação implícita de evitar recidiva¹⁸.

Neste norte, também concluiu o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul¹⁹ pela configuração de dano moral, quando: no âmbito de uma execução fiscal, promoveu-se o bloqueio de conta bancária da parte executada, no entanto, restou notória a imprudência do Ente exequente ao indicar os dados (como o número do CPF) de pessoa homônima, mas não devedora (isto é, de pessoa que não se identificava com a responsável tributária e legitimada passivamente) a qual descobriu-se prejudicada concretamente, carecendo essa, então, da exitosa tutela jurisdicional.

Não obstante, notoriamente, a mesma Corte²⁰ reconheceu modalidade de dano *in re ipsa* à parte autora lesada figurada por pessoa jurídica. Complementarmente, no caso em tela, enumera-se que o dano decorreu da indevida restrição do patrimônio da empresa e da inscrição de seu nome em cadastro de inadimplentes, já que a autoridade administrativo-tributária o fez descumprindo ordem judicial, fixada em sede de tutela antecipada e confirmada na sentença de ação anulatória de débito fiscal que instituía a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ou seja, sobressai que, não obstante ocultem o título “dano tributário”, de fato, já se faz presente nos julgados nacionais – expostos aqui por amostragem – a interessante aproximação dos ramos jurídicos e a necessária conciliação entre os interesses envolvidos: não subjugando o direito-dever estatal de perseguir o adimplemento e a mitigação da mora, mas advertindo de que é justamente pelo valor e gravidade da atividade que devem observar limites estritos e, além de arcar com dano, comprometer-se a evitar a reincidência, em benefício do particular, de sua atividade-fim, da coletividade.

reais), adequando-se o valor do *dano* extrapatrimonial aos critérios da razoabilidade e proporcionalidade. 3. Recurso do reclamante conhecido e provido. Recurso do reclamado conhecido e não provido.” (N.U 1001138-48.2020.8.11.0051, Turma Recursal Cível, Luis Aparecido Bortolussi Junior, Turma Recursal Única, data do julgamento 27.09.2022, Publicado no *Dje* 28.09.2022)

¹⁸ Cf.: “O Município é responsável pelos danos causados a terceiro, quando evidenciado que agiu com negligência e omissão, culminando em ajuizamento de executivo fiscal indevido, e por consequência, resultou em bloqueio de valores da conta bancária do contribuinte, o que evidencia o dano indenizável. O valor arbitrado a título de danos morais deve ser mantida, quando proporcional e razoável com o dano sofrido, sem enriquecer a vítima, ou empobrecer o Município, além do caráter pedagógico a evitar recidiva. Não há que se falar em restituição em dobro do valor bloqueado pelo sistema Bacenjud, e posteriormente desbloqueado, já que não houve pagamento indevido, mas mera constrição temporária de valores de posse do contribuinte.” (N.U 0010317-44.2018.8.11.0002, Câmaras Isoladas Cíveis de Direito Público, Marcio Aparecido Guedes, Segunda Câmara de Direito Público e Coletivo, data do julgamento 28.06.2021, Publicado no *Dje* 07.07.2021)

¹⁹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível n. 70057569444, Nona Câmara Cível. Rel. Miguel Ângelo da Silva. Data do Julgamento: 24.09.2014.

²⁰ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível n. 70076931666. Décima Câmara Cível. Rel. Catarina Rita Krieger Martins. Data do Julgamento: 30.08.2018.

Em face dessas casuísticas e doutras é que se concebe o dano tributário – essencialmente, injusto e ilícito –, o qual acarreta no vilipêndio da anterioridade, da legalidade estrita, bem como, do não confisco, por óbvio, dos Incisos I, III e IV da CRFB/1988, de modo que exsurge a responsabilidade da entidade administrativa-tributária perante os direitos constitucionais e demais regramentos vigentes ao cumprir suas atribuições e competências legais, dada a gravidade do poderio estatal empregado na persecução tributária.

Ao passo que não se esquece a concepção fundante dos princípios tributários advinda dos direitos fundamentais, desde o direito à igualdade do qual advém o direito ao tratamento isonômico no âmbito tributarista; o direito à vida e da dignidade da pessoa humana que elaboram o direito à não tributação do mínimo existencial; o direito à liberdade e sua derivação na liberdade econômica, livre-iniciativa e autonomia privada, fundamenta a vedação da tributação asfixiante da iniciativa privada, até o direito à segurança que norteia as três feições do direito à segurança jurídica, quais sejam, a previsibilidade, estabilidade e clareza; e o direito à propriedade de que emana o direito contra uma tributação confiscatória e a favor de uma tributação justa²¹.

Desse modo, a atividade fiscal não deve ser onerosa a ponto de esvaziar a propriedade do contribuinte, confiscando-o, nem mesmo, aos seus direitos personalíssimos, asprejando-o. Noutro viés, deve agir não só observando a abstinência em provocar danos, mais do que isso, o esmero em garantir os direitos dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, ou seja, pauta-se o poder-dever estatal pelos liames garantistas individuais, também, constitucionais.

3. A transfiguração: do absoluto ao responsável

Na aurora da responsabilização estatal, faz-se necessário memorar que o Estado, a despeito de seus caracteres particulares, insere-se no rol dos sujeitos de direito, afinal, depara-se com o Direito, ao tempo que detém deveres. Desta maneira, ao consubstanciar-se a conduta danosa em decorrência da atividade pública, o instituto da responsabilidade adentra à lide, estando o ente estatal submetido a norma principiológica *neminem laedere*.

Neste sentido, tendo em vista a imperiosidade da narrativa constitucional quanto ao instituto da responsabilidade civil, inclusive, estatal, considera-se que: “um dos pilares do moderno direito constitucional é, exatamente, a sujeição de todas as pessoas, públicas ou privadas, ao quadro da ordem jurídica, de tal sorte que a lesão aos bens jurídicos de terceiros engendra para o autor do dano a obrigação de repará-la”²².

²¹ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 117-118.

²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1980, p. 252-253.

Apesar de este discurso não ser absoluto, mostra-se inegável a progressão teórica até o firmamento como noção normativa basilar à complexa contemporaneidade. Segundo estruturação narrada por Velloso, o percurso compõe-se por quatro fases, as quais expor-se-ão.

Historicamente, recorda-se do marcante período, pelo qual se passou até a ideia de Estado atual, o Absolutismo. Tal teoria político-histórica concebida pela concentração do poder em um ente, o qual se pautava pela indubitabilidade de seus atos, ou melhor, atos-poder, reflete na construção da concepção de Estado, quando, num primeiro momento, propõe-se como imune. Isso não fundado na eleição de um privilégio simbólico, mas, pela expressão da autopoiese, fundamentar-se como aquele dotado de inerrabilidade, afinal, enquanto um poderio objetivado pelo “bem-comum” lhe seria inerente o adjetivo de infalível.

A partir disso, é possível inaugurar a primeira fase, a da absoluta irresponsabilidade do Estado. Tendo em vista os dizeres de Laferrière, de que: “é próprio da soberania impor-se sem compensação”²³, consubstancia-se que: “a ideia segundo a qual o Poder Público deve responder pelos danos que cause, por mais natural que nos pareça, não se instalou sem resistência. Na origem ela se chocava com o princípio segundo o qual o Estado, sendo soberano, não podia causar males [...]”²⁴.

Num segundo momento, abrangeu-se tal visão intrinsecamente absolutista, repercutindo na fase da responsabilidade civilista ou subjetiva, a qual norteava-se pela caracterização de culpa do agente público, somente a partir disso, atribuindo-se responsabilidade à Administração Pública. Já na terceira fase, da culpa administrativa ou *faute du service*, tem-se uma notável transição, quando se desvia do agente público enquanto indivíduo para se voltar a uma modalidade anônima de culpa, a “culpa do serviço”. Isso, de modo que se vislumbra a responsabilização do Estado, ou, ao menos, a responsabilidade solidária entre o agente público e o ente estatal²⁵.

Enfim, abrange-se o espaço para a responsabilidade objetiva do Estado, quando assume a sua falibilidade, sendo desmitificado. Nesta fase, desloca-se o eixo da qualificação adjetivante dos atos da administração estatal para se atentar

²³ VEDEL, Georges; DELVOLLE, Pierre. *Droit administratif*. 9. ed. Presses Universitaires de France, 1984, p. 448-449 *apud* VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Responsabilidade civil do Estado. *Revista de Informação Legislativa*, ano 24, n. 96. Brasília, out./dez. 1987, p. 235.

²⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1980, p. 256.

²⁵ Hely Meirelles acrescenta que, compondo o tronco comum da responsabilidade objetiva, a teoria da culpa administrativa dá forma ao: “primeiro estágio da transição entre a doutrina subjetiva da culpa civil e a tese objetiva do risco administrativo que a sucedeu [...]. Já aqui não se indaga da culpa subjetiva do agente administrativo, mas perquire-se a falta objetiva do serviço em si mesmo, como fato gerador da obrigação de indenizar o dano causado a terceiro.” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 8. ed. São Paulo: RT, p. 621)

à consequência danosa sofrida pelo contribuinte mediante aferição do nexo de causalidade entre o mesmo e o ato-estatal²⁶. Por conseguinte, também se considera a devida restituição do equilíbrio isonômico entre administrador-administrado, bem como para com os demais contribuintes. De modo que: “inexiste espaço para incidência da teoria da irresponsabilidade estatal hodiernamente, havendo a superação do arcaico entendimento de que o Estado jamais praticaria atentados contra a ordem jurídica por ser o órgão gerador do direito e incumbido de sua tutela”²⁷.

Posto isso, volta-se ao cenário brasileiro, no qual não prevaleceu a tese da irresponsabilidade, apesar de certas nuances, como leu-se na Constituição Imperial de 1824²⁸, sob o véu de uma soberania absolutista, pela explícita presença da máxima inglesa *the king can do no wrong*²⁹, de modo que os indícios normativos da responsabilidade nesta data, assim como, em 1891³⁰, repetiram-se dirigidos ao agente público, estritamente. Noutra ponta, com o texto do Código Civil de 1916, emergiu a controvérsia quanto à adoção da teoria subjetiva ou objetiva nos dizeres de seu art. 15³¹. Já nas Constituições de 1934 e de 1937 reafirmou-se a responsabilidade solidária entre o ente estatal e o funcionário público³².

²⁶ Velloso destrincha que: “A teoria do risco administrativo fez surgir a teoria da responsabilidade objetiva do Estado. Segundo essa teoria, o dano sofrido pelo indivíduo deve ser visualizado como consequência do serviço público, não importado se esse funcionamento foi bom ou mau. Importa, sim, a relação de causalidade.” (VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Responsabilidade civil do Estado. *Revista de Informação Legislativa*, ano 24, n. 96. Brasília, out./dez. 1987, p. 237)

²⁷ CAHALI, Yussef Said. *Responsabilidade civil do Estado*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 20-21.

²⁸ Conforme escreveu-se no art. 99 de tal Constituição de 1824: “Art. 99. A Pessoa do Imperador é inviolável, e Sagrada: Elle não está sujeito a responsabilidade alguma.” No entanto, a mesma ditava em seu art. 179: “XIII. A Lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, o recompensará em proporção dos merecimentos de cada um. [...] XXIX. Os Empregados Publicos são stricitamente responsaveis pelos abusos, e omissões praticadas no exercicio das suas funcções, e por não fazerem effectivamente responsaveis aos seus subalternos.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: jan. 2019.

²⁹ Ou: “le roi ne peut mal faire”, o que pode ser traduzido como “o Rei não pode errar” (MONTEIRO FILHO, Edison do Rêgo. Problemas de responsabilidade civil do Estado. In: FREITAS, Juarez de (org.). *Responsabilidade civil do Estado*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 41).

³⁰ Narra-se na Constituição Brasileira de 1891: “Art. 82. Os funcionários públicos são estritamente responsáveis pelos abusos e omissões em que incorrerem no exercício de seus cargos, assim como pela indulgência ou negligência em não responsabilizarem efetivamente os seus subalternos.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em: jan. 2019.

³¹ O art. 15 do CC/1916 dita: “as pessoas jurídicas de direito público são civilmente responsáveis por atos de seus representantes que nessa qualidade causem danos a terceiros, procedendo do modo contrário ao direito ou faltando a dever prescrito por lei, salvo direito regressivo contra os causadores do dano”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm. Acesso em: jan. 2019.

³² Vide os respectivos artigos da Constituição de 1934: “Art. 171. Os funcionários públicos são responsáveis solidariamente com a Fazenda nacional, estadual ou municipal, por quaisquer prejuízos decorrentes de negligência, omissão ou abuso no exercício dos seus cargos.” E, da Constituição de 1937: “Art. 158. Os funcionários públicos são responsáveis solidariamente com a Fazenda

Outrora, nas Constituições seguintes trilhou-se a consolidação da teoria objetiva quanto à responsabilidade estatal. Não obstante, a de 1946³³ previa a ação regressiva em face do agente público, indo além, a de 1967³⁴ detalhava a admissão de tal ação mediante o atestado de culpa ou dolo. Enfim, na vigente Constituição Federal de 1988, firmou-se que as pessoas jurídicas de direito público, bem como as de direito privado que prestem serviços públicos, estariam sujeitas ao dever de ressarcir quando provocarem lesões, ainda, resguardando o direito de regresso em face do agente responsável. Respectivamente: quando for o Estado o polo passivo aplicando-se o regime da responsabilidade objetiva, quando for o agente público, o da responsabilidade subjetiva³⁵.

Com isso, petrifica-se que a incontestabilidade velante da autoridade foi transpassada pela vociferação do olhar da inegável realidade, havendo a assunção da objetiva estatal responsabilidade. O Estado – termo afigurador da sistemática dos atos emanados por entes humanos competentes das diversas esferas estatais – não é absoluto *perfectum*.

3.1. Norma assente na íntegra isonomia

Não se pode prosseguir sem antes trazer à tona a fundamentação ético-jurídica da incidência do tributo perante o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa³⁶. A partir desse, consuma-se o direito à restituição daquele que paga *quantum* não devido, vide narrativa dos arts. 165 a 169 do Código Tributário Nacional, sendo cediça a potestividade do pleito administrativo em prol da restituição do indébito despendido pelo contribuinte ao Estado a título de tributação, de fato, ilegítima.

Além da via administrativo-tributária, prostrando-se não só sobre a conduta equivocada da autoridade estatal no exercício do âmbito fiscal, mas também so-

nacional, estadual ou municipal por quaisquer prejuízos decorrentes de negligência, omissão ou abuso no exercício dos seus cargos.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm e http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em: jan. 2019.

³³ Na Constituição brasileira de 1946: “Art. 194. As pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis pelos danos que os seus funcionários, nessa qualidade, causem a terceiros.

Parágrafo único – Caber-lhes-á ação regressiva contra os funcionários causadores do dano, quando tiver havido culpa destes.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: jan. 2019.

³⁴ Na Constituição Federal de 1967 lia-se: “Art. 105. As pessoas jurídicas de direito público respondem pelos danos que os seus funcionários, nessa qualidade, causem a terceiros.”

Parágrafo único. Caberá ação regressiva contra o funcionário responsável, nos casos de culpa ou dolo.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: jan. 2019.

³⁵ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: jan. 2019.

³⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 502.

bre o dano material e não material consecutórios, ou seja, aferindo o nexo causal entre ambos elementos, emerge-se a responsabilidade civil do Estado, nos termos do art. 37, § 6º, da Constituição Federal de 1988, objetiva.

Tendo como escopo mais do que a restauração formal da legalidade, a reintegração ou compensação da sua anterior capacidade contributiva, bem como o ressarcimento da esfera personalíssima do passivo pagador. Pode ter como objeto não só o “pago a mais”, como todas as espécies de danos da teoria civilista (dano emergente, lucros cessantes, moral e teorias que o ramifica). Ainda, com base na conceituada boa-administração³⁷ – ou seja, naquela “cumpridora de seus deveres com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas”³⁸ –, tangentemente, cauciona-se o tom pedagógico e de advertência, por conseguinte, o responsável prospector da precaução, diligência, prudência no exercício fiscal.

Diante da constatação de Dworkin de que o Estado cumpre sua função, mediante o principal mecanismo tributário³⁹, urge afirmar o dever fundamental primário que enseja a formação do polo passivo na relação jurídico-tributária, haja vista as palavras de Nabais: “Pois bem, como se afigura óbvio, os custos *stricto sensu* do estado, isto é, os seus custos financeiros, implicam a existência de um estado fiscal, concretizando-se portanto para os cidadãos no cumprimento do dever fundamental de pagar impostos.”⁴⁰ Esse, firmemente, incólume.

Ademais, a proposição de que visando atender gastos públicos o Estado efetuar a arrecadação é delineada por Rawls ao corroborar: “desde que o peso da contribuição seja justamente compartilhado e vise ao estabelecimento de justos acordos”⁴¹. Essa previsão alcança concretude na finalidade da tributação em vigência, a qual transmudou-se de simplório instrumento de enriquecimento do soberano para um meio de custeio de políticas públicas, e mais, a denotar o modo

³⁷ Princípio doutrinário que absorve as ideias de: interesse público e dignidade humana, proporcionalidade, legalidade temperada, imparcialidade (impessoalidade), moralidade, publicidade (máxima transparência), confiança legítima (boa-fé recíproca), motivação, ampla sindicabilidade e participação, unicidade da jurisdição, eficiência, eficácia e economicidade, legitimidade, responsabilidade objetiva da Administração Pública, precaução e prevenção e intervenção essencial, vê-se positivado no art. 41 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

³⁸ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski; NEVES, Isadora Ferreira. O direito fundamental à boa administração pública e o mito da supremacia do interesse público: os direitos fundamentais como delimitação do interesse público. *Revista Jurídica* – CCJ vol. 20, n. 41, jan./abr. 2016, p. 79-102, p. 82.

³⁹ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton University Press: Princeton, 2006, p. 92.

⁴⁰ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 270-271.

⁴¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. de Vamireh Chacon. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1981, p. 216.

de financiamento de direitos fundamentais no Democrático Estado de Direito. Sucedendo-se a renúncia da discriminatória seletividade da arrecadação pela assunção da forma universal de tributação sobre todos os cidadãos⁴².

Sendo assim, reconhece-se a notoriedade da instituição do dever fundamental de pagar tributos, paralelamente, a contraprestação estatal prometida. Contudo, igualmente notória é a inaceitabilidade de que durante o angariamento de recursos sobre o cidadão, em prol da viabilização de direitos fundamentais, a entidade estatal viole os mesmos ilegalmente, quando da identificação de dano – não previsto, anormal – ao contribuinte.

Memore-se que os direitos fundamentais, enquanto clássicos direitos subjetivos que o cidadão pode fazer valer contra o Poder Público, não detêm feição meramente privada, sendo preciso, conforme dispõe G. Abboud, a revisitação da supremacia do interesse público, posto que, segundo o autor, trata-se de um mito:

“[...] justamente porque os direitos fundamentais são constitutivos tanto para o indivíduo como para a comunidade. [...] Portanto, são constituídos não apenas em favor do indivíduo, porquanto cumprem uma função social e constituem o fundamento funcional da democracia. [...] Tão logo algum direito fundamental seja lesionado também e sempre será afetado o interesse público.”⁴³

Desse modo, fixa-se a identificação da ordem constitucional tupiniquim com esse entendimento, ao passo que, precipuamente, tem-se que cada “um” é compositor-integrante do “todo” societário. Neste norte que se estabelece o suporte equânime entre a coletividade dos encargos e os ônus engendrados pela atuação estatal, inclusive, aqueles decorrentes de prejuízos causados à particulares, os quais encontram-se assentes no fundamental dever de reparar. Sendo essa a essencial substância extraída do princípio da solidariedade.

Em face disso, coaduna-se com o combate a justificações promotoras da indiscriminada e exacerbada vulneração de “direitos fundamentais e de seu regime jurídico-constitucional”⁴⁴, por outro lado, também se elucida a ponderação de que o caro princípio da legalidade não é subjugado no processo de afirmação dos direitos sociais, no sentido de que:

“[...] a evolução dos direitos e garantias fundamentais tem por fim assegurá-los e a um número maior possível de pessoas, e não retirar de cada uma delas direitos indispensáveis à saudável convivência dos cidadãos com o Poder, em uma Democracia. Abrir mão de regras, como a da legalidade a pretexto de realizar o Estado Social, levaria certamente a um Estado *arbitrário*, e não a um

⁴² CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 25-26.

⁴³ ABOUD, Georges. O mito da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista dos Tribunais* vol. 907/2011, maio/2011, p. 12.

⁴⁴ SCHIER, Paulo Ricardo. *Filragem constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1999, p. 114-218 *apud* DAVI, Kaline Ferreira. A dependência entre a Administração Pública e a Constituição: uma via de mão dupla. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, 2009, p. 6.

Estado que, conquanto *Democrático*, não deve deixar de ser também de *Direito*.⁴⁵

Paralelamente, pondera-se que não se persegue a privação dos direitos do Fisco, mas sim, que esse perquiria o adimplemento tributarista, considerando o menor ônus ao devedor – enquanto obrigação de causar menor sacrifício, oriunda da preceituação da boa-administração – e tutelando o não prejuízo a outrem. Ainda, assumindo-se que até mesmo no uso da discricionariedade, remediada pela finalidade do “bem de todos”, tem que se observar o resguardo do âmbito privativo, por conseguinte, proceder a edificação do equilíbrio entre cidadãos e desses para com o ente estatal⁴⁶.

Neste norte que se ratifica e assevera a devida atenção à vitimização do contribuinte por ato nocivo da atividade tributarista. Apesar da retraída confluência do princípio da igualdade nas relações tributárias, é notória a feição isonômica do regimento normativo ao prever, especialmente, a objetiva responsabilização civil do Estado, quando dispensa um juízo de culpabilidade⁴⁷ – dolo ou culpa – sobre o agente público e se contenta com o certo nexo de causalidade entre conduta fiscal danosa e a lesão de bens e direitos do contribuinte, destacando-se o imperioso intento reparatório.

Sendo a responsabilidade civil o instrumento hábil e legal para sanar a indignação face ao incongruente cenário de mitigação da isonomia, o qual tem começado a aflorar no contexto jurisprudencial, conforme patenteiam os exemplos aludidos outrora. O que não gera a acomodação, uma vez que persevera a necessária solidificação⁴⁸ deste direito, tendo em vista a primaz legalidade e conformi-

⁴⁵ MACHADO, Raquel Cavalcante. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 44.

⁴⁶ Já que, reitera-se: “Não se pode esquecer de que o interesse público é a síntese de todos os interesses juridicamente relevantes, de modo que o interesse privado é a dimensão do interesse público de ver respeitada a propriedade, o livre exercício das atividades econômicas, a dignidade da pessoa humana, a capacidade contributiva etc.” (SCAPIN, Andreia. *Responsabilidade do Estado por dano tributário*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2017, p. 231)

⁴⁷ Complementa-se que esse, caso aferido, incitará a Ação de Regresso do Estado em face do agente público específico, de maneira que: “Sendo que, caso provada a culpa ou dolo do funcionário, é dever do Estado propor a ação regressiva contra aquele, já que se trata de direito indispensável (patrimônio público).” (BECKER, Josiane. *Fundamentos da responsabilidade do Estado em matéria tributária*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2016, p. 125)

⁴⁸ Nesse sentido, existem dispersas peças normativas que ratificam e ressoam a previsão constitucional, por exemplo, lê-se: “A Lei Complementar 939/2003 instituiu o código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo, que protege o contribuinte contra o exercício abusivo do poder e prevê a prevenção e reparação dos danos dele decorrentes. Foi muito inspirado no estatuto do contribuinte mineiro, inclusive com dispositivos copiados, a exemplo do artigo 2º, incisos I a V, ademais de outros. Nele são reiteradas a obrigatoriedade de respeito à legalidade (artigo 8º), à ampla defesa e ao devido processo legal (artigo 4º, inciso XV e XVI, artigo 5º, inciso IV e artigo 12) e à igualdade (artigo 4º, inciso II). Também ficou previsto o ressarci-

dade para com a sistemática principiológica, até mesmo depreendida da distribuição do texto legal em voga ao posicionar o quinteto de princípios no *caput* e, depois no parágrafo sexto, em natural aderência, a norma responsabilizadora.

Destarte, consubstancia-se o dever-ser e o dever de reparar.

4. A ordem do princípio da eficiência

Diante do reconhecimento da razoada possibilidade da falibilidade estatal, urge prostrar-se perante a diretriz constitucional à administração pública. Primeiramente, esclarece-se a consideração de que o âmbito diretivo tributário é permeado pelo direito administrativo, dada a sua natureza sistêmica formada por atos público-administrativos, especificamente, administrativo-tributários. Em outros termos, ratifica Luciano Amaro: “é a administração pública no exercício da função administrativa relacionada à arrecadação e à fiscalização de tributo”⁴⁹.

Em face disso, pauta-se o dever-ser do ramo tributário pelos termos do *caput* do art. 37 da CRFB/1988, tendo seu espectro ideal assente nos quintuplos princípios: da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, claramente, mantendo a consideração tangente dos princípios próprios da seara tributarista. Isso, sem ultrajar o dever de cumprir estritas regras protetivas do cidadão-contribuinte, quando na persecução dos recursos para arcar com o exercício estatal e com o financiamento dos direitos fundamentais prometidos⁵⁰.

Necessariamente, intervém a severidade da violação de um princípio face a outro elemento normativo, pois, segundo C. A. B. de Mello:

“A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.”⁵¹

Diante disso, anota-se que não se pretende destroçar a legalidade ou sobrepor-la, pelo contrário, o que se firma é, justamente, a estrita legitimidade dessa, porquanto lhe é inerente e pressuposta a conformidade com os princípios, os

mento por danos causados por agente da Administração Tributária, agindo nessa qualidade (artigo 4º, inciso XX) [...]” (STEIN, Jaqueline da Silva. *Os direitos fundamentais dos contribuintes e o direito tributário brasileiro*. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2016, p. 72)

⁴⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010 *apud* SCAPIN, Andreia. Responsabilidade do Estado por danos tributários no direito italiano e no brasileiro. *Revista de Doutrina da 4ª Região* n. 78. Porto Alegre, jun. 2017, p. 12.

⁵⁰ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 789.

⁵¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 748.

quais perfazem a aurora precípua das regras vigentes. Assim, corrobora-se com o entendimento maximizado por Aristóteles ao anunciar a máxima cognoscibilidade dos princípios como causas iniciais, já que “[...] é por meio destes e a partir destes que outras coisas vêm a ser conhecidas”⁵².

Isso posto, prosseguir-se-á abordando, especialmente, o princípio da eficiência, inaugurado pela EC n. 19, de 1988. Esse princípio prospectou além da “eficácia” que, segundo definição da Unicef⁵³, equivale a um meio de aferição do grau em que se alcança a finalidade metrificada, não obstante, guardou proximidade com a “efetividade”, afinal, essa revela a realidade extravagante, ou seja, não se contenta com simplórios resultados-finais, perquirindo sobre a mutação do *status quo* pelos atos exercidos, entretanto, considerando o elemento volitivo e cognitivo dos agentes, consoante orienta I. Hausen⁵⁴.

Em seguida, elucida-se que a eficiência corresponde a uma medida normativa do empenho dos recursos, quando da busca do objetivo previsto, destrinchando, anuncia Chiavenato:

“[...] Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira (*the best way*) pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos), a fim de que os recursos (pessoas, máquinas, matérias-primas) sejam aplicados da forma mais racional possível [...]. Na medida em que o administrador se preocupa em fazer corretamente as coisas, ele está se voltando para a eficiência.”⁵⁵

Nesse contexto, cumpre alavancar a conceituação administrativo-constitucional de Alexandre de Moraes, a qual caracteriza o princípio da eficiência como aquele que rege a imposição de que seja, mediante atuação imparcial, transparente, qualitativa, prezando pelos requisitos legais, que a Administração Pública e seus agentes objetivam o bem-comum e a maior rentabilidade social.

Diante do enunciado, com a ampla análise da efetividade, prostra-se uma avaliação entre o intento objetivado e os concretos efeitos no mundo dos fatos provocados, a qual, quando contextualizada pela ocorrência de um prejuízo para a parte em face de quem exerceu-se os atos, no caso da relação tributária, ao contribuinte, permite destrinchar-se dois vetores. O primeiro, a tática identificação do dano, mesmo que mesclado com a finalidade idônea, como fator de resultado de sua atividade. Depois, a concorrente enumeração da causa desvirtuante da meta

⁵² KELSEN, Hans. *O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Traduzido por Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 109.

⁵³ Disponível em: https://www.unicef.org/evaluation/files/ME_PPP_Manual_2005_013006.pdf.

⁵⁴ HAUSEN, Ivan Zanoni. *Da estratégia: o patamar do triunfo*. Brasília: Thesaurus, 2002, p. 244-245 *apud* PEREZ, Caio Frederico Fonseca Martinez. *Burocracia estável e o princípio da eficiência na Administração Pública brasileira*. Tese (Doutorado – Programa de Pós-graduação em Direito do Estado) Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2016, p. 87.

⁵⁵ CHIAVENATI, Idalberto. *Administração de recursos humanos: fundamentos básicos*. Barueri: Manole, 2009, p. 89-91.

legal, examinando todo o processo da atividade administrativa, em atenção à qualidade e ao aprimoramento constante.

Tendo em vista esses eixos, pretende-se clarificar duas posturas a serem adotadas quando da configuração do dano tributário: tanto o dever de sanar a lesão resultante de seus atos quanto o alarde pedagógico, ou seja, a investigativa autocrítica, em prol do aproveitamento preventivo, assim, contribuinte ao tom promocional da atividade finalística tributária.

Ao passo que se denota a obrigação da Administração Pública direta e indireta de cumprir suas atribuições, não só com rapidez e rendimento, mas também com a visada perfeição, correspondendo seu adimplemento à máxima primazia do princípio da eficiência⁵⁶. Esse que, reitera-se, consubstancia não só a eficácia da identificação calculista da consequência danosa, mas também o enfrentamento exauriente dela.

De modo que se compreende a possível falibilidade estatal, apesar da narrativa lídima do que se objetiva, em outros termos, enquanto persegue-se o melhor exercício de suas competências, em prol do benefício anunciado, não se ignora os erros, muito menos, o conseqüente dever de enfrentá-los, reparando-os e os examinando. Desse modo, atendendo ao inerente tom responsável, respectivamente, imediato, pelo saneamento do dano concreto e mediato, pela construção preventiva. Prevenção essa vocacionada a inibir a reincidência, bem como, concorrer para a corporificação do legítimo plano constitucional a cada indivíduo (integrante do todo).

Nesse sentido, encontra-se a consideração de Odete Medauar⁵⁷ de que a eficiência diverge da adjetivação envolta de omissão, negligência, descaso e da lentidão, ainda, posicionam-se Modesto e H. Ávila, respectivamente:

“É certo que o princípio da eficiência resente-se ainda de uma limitada consideração na doutrina especializada. No entanto, parece urgente delimitá-lo para que o seu conteúdo prescritivo não seja invocado de modo espúrio. A exploração do seu conteúdo pode ser útil também para que certos abusos administrativos fiquem melhor evidenciados e possam ser banidos da vida brasileira.”⁵⁸

“O dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência da promoção satisfatória dos fins atribuídos à administração pública, considerando promoção satisfatória, para que esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim.”⁵⁹

⁵⁶ GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

⁵⁷ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 132-153.

⁵⁸ MODESTO. *Notas*, p. 833 *apud* SILVA, Jorge Luís Terra da. *O princípio da eficiência como fator transformador*. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006, p. 28.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 420.

Isso posto, consigna-se que a eficiência, enquanto narra o “dever-ser”⁶⁰, não obsta o ressarcimento, mas afirma o dever sobre toda persecução administrativo-tributária apropriada e não mantenedora do danoso, ao passo que lhe incumbe a consonância à moralidade, legalidade, impessoalidade, publicidade, claro, sem obstar os específicos princípios tributários. Por assim compreender que no cumprimento da aludida prescrição normativa e constitucional reside a lédima justa medida, seja no caso concreto pela primazia da esfera do particular administrativo-contribuinte, seja no abstrato bem protegido desde o *templum saturni*. Eis que, em última via, tal postura exauriente refletirá na própria benesse da atividade e finalidade, seja na melhor fama perante a sociedade, seja na diminuição dos “risco” ante saudável e resiliente execução e gestão tributária.

5. Conclusão

Prima facie, o Estado e o particular compõem a relação jurídico-tributária, a qual absorve a natural desigualdade entre o poder de tributar e o dever fundamental de pagar os tributos. A partir do que se traz à tona o notável potencial danoso da atuação deste poderio, desde o acionamento jurisdicional para executar dívida já quitada até a delonga em retirar o nome do contribuinte de cadastros de inadimplentes, entre eles, o Cadin.

Sendo que essa potência materializada concretiza-se quando entre a conduta do primeiro, seja ela comissiva ou omissiva, lícita ou ilícita, ainda, culposa ou dolosa, constata-se o nexos causal com o dano material ou não material. Ao passo que não há espaço para exigir-se, dos contribuintes figurados por pessoas físicas, nem mesmo das pessoas jurídicas, sacrifício extravagante à contribuição proveniente da estrita legalidade. O âmbito da relação tributária não justifica restrição antijurídica, o contribuinte não é obrigado para nada além de suportar o tributo, não é obrigado a arcar com o abuso.

Embora seja incipiente caracterização e pleito tutelar frente ao dano tributário – qual seja, aquele causado pelo ente estatal na persecução administrativo-tributária ao polo passivo desta relação, ao cidadão-contribuinte –, a jurisprudência brasileira, oportunamente, já tem conferido atenção ao incidente instituto da responsabilidade civil estatal, constitucionalmente, objetiva.

⁶⁰ Memorando, em síntese que: “O Estado tem um poder-dever legitimado pela busca do interesse coletivo. Significa também que ao buscar o interesse de todos – o bem comum – no uso das prerrogativas a ele conferidas, pode causar danos de pequena ou grande monta aos particulares e, em face dos mesmos princípios que orientam a busca desse interesse, deve zelar pela sua proteção, ressarcindo o lesado. Por conseguinte, se o regime jurídico administrativo é formado por prerrogativas e sujeições (aquelas supedaneadas pela supremacia do interesse público sobre o privado e estas, pela legalidade, finalidade, moralidade entre outros) não há alternativa no caso de dano causado pelo uso dessas prerrogativas senão o ressarcimento, em consonância com o próprio sistema principiológico norteador do regime.” (BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Direito administrativo e o novo Código Civil*. Belo Horizonte: Fórum, 2001, p. 200-201)

A novidade da proposta na dogmática tributária não mitiga o fato de ser inoportuno camuflar o dever de ressarcir, orquestrada pelo discurso legitimante da cobrança do custo para a concretude promocional dos direitos fundamentais, sendo cabível direcionar luz à constituição deste ramo como aquele garantidor dos indivíduos face ao poder de tributação do Estado.

Pela consideração dos dois aspectos consigna-se que a concentração multifásica do Estado – de legislação, aplicação, cobrança, fiscalização, execução –, não lhe faculta escusar-se por ser quem é, pelo contrário, por isso mesmo, que incabível é sua eximção e, justamente, necessária a vociferação do zelo dos direitos individuais, inclusive, abarcando o dever de reparar, caso o dano tributário seja aferido. O que coaduna com a aurora solidariedade dos encargos e a circunscrita igualdade, sem obstar o filtro isonômico, quando caracterizada a diferente e ilegítima, então, desigual constrição da esfera privada.

A responsabilização prevista pela CRFB no art. 37, § 6º, consubstancia a narrativa de um Estado responsável, não mais absoluto, com isso, ressalta-se que a feição objetiva é percebida da Lei magna, assim, acatada frente ao Estado de Direito vigente. De maneira que perfaz o instrumento capaz para enfrentar violações, ilegalidades, abusos, arbítrios provocadores de lesões insaciáveis pela via procedimental administrativa-fiscal.

Ademais, além da apropriada casuística reparação ou compensação, a responsabilidade civil enseja a averiguação pedagógica, ou seja, atendendo ao princípio da eficiência, intenta a seguinte prevenção, assim, a inevitabilidade de futuras lesões. Uma vez que se alavancaria o aprimoramento do exercício administrativo-tributário, fortalecer-se-ia o complexo de princípios e consequentes regras, as quais guardam a essência daqueles formadores de seu substrato, ainda, o próprio sistema do Fisco.

Em prol do equilíbrio funcional da relação jurídica tributária, perante o reconhecimento do dever fundamental primário do contribuinte e do direito estatal de tributar, sob pretexto de fazer cumprir normas preambulares, desentranhando-as da programação, deve-se certificar que não se pode acatar justificativas ludibriantes: de que pela intenção desta promoção legitimar-se-ia a infringência de direitos fundamentais, ou seja, não tutelando-os, mas sim, compatibilizando com a violação desses.

Noutros termos, não só descumpriria o dever-ser do regramento tributário e do *caput* do art. 37 aludido, mas também o incidente dever objetivo do § 6º do último, de modo que se confluiria para a sedimentação de uma mácula paradoxal, em favor da arbitrária mitigação de direitos fundamentais, dentre eles, a propriedade, a liberdade e a igualdade. Sendo assim, estar-se-ia a vilipendiar o Democrático Estado de Direito, o que é, indubitavelmente, inadmissível.

Outrora, pondera-se que não se está a criar nenhuma indústria do dano ou desproporção, mas, tão somente, dar-se vez à realidade posta, essa sim, reprodu-

tora da vitimização marginalizada. Eis que se revela patente a emergência da constitucional responsabilização civil objetiva, enquanto devida contrapartida diante do ultraje imposto à vítima. Isso, consoante a fidelidade ao âmago constitucional-tributário, assim, ao vital arcabouço garantista.

Destarte, almejando o “ser” constitucional e legal da ordem jurídica pátria, concebe-se a atividade tributária sob a tríplice nomenclatura: poder, dever e responsabilidade. O primeiro de arrecadar compulsoriamente o pactuado. O segundo de o fazer atendendo às disposições principiológicas e da legalidade estrita, traçadores da competente intervenção, ao mesmo tempo, dos imperiosos limites. A terceira pilastra responde à postulação substancial para o enfrentamento do dano tributário, assegurando o passivo lesado contra o nefasto agigantamento do poderio do Estado.

Bibliografia

ABBOUD, Georges. O mito da supremacia do interesse público sobre o privado.

Revista dos Tribunais vol. 907/2011, maio 2011.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Direito administrativo e o novo Código Civil*. Belo Horizonte: Fórum, 2001.

BECKER, Josiane. *Fundamentos da responsabilidade do Estado em matéria tributária*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2016.

BRASIL. [Constituição (1824)]. *Constituição Política do Império do Brasil de 1824*. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: jan. de 2019.

BRASIL. [Constituição (1891)]. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em: jan. 2019.

BRASIL. [Constituição (1934)]. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm e http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em: jan. 2019.

BRASIL. [Constituição (1946)]. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946*. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: jan. 2019.

BRASIL. [Constituição (1967)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: jan. 2019.

- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: jan. 2019.
- BRASIL. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. 2002. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: jan. 2019.
- BRASIL. *Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916*. Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF. 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm. Acesso em: jan. 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 915.593/RS*. Rel. Min. Castro Meira. Data do Julgamento: 10.04.2007.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal (5ª Região). *Acórdão – AC – Apelação Cível – 346975*. Órgão Julgador: Primeira Turma. Rel. Desembargador Federal Cesar Carvalho (Convocado). Data do Julgamento: 25.11.2004.
- CAHALI, Yussef Said. *Responsabilidade civil do Estado*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CHIAVENATI, Idalberto. *Administração de recursos humanos: fundamentos básicos*. Barueri: Manole, 2009.
- DAVI, Kaline Ferreira. A dependência entre a Administração Pública e a Constituição: uma via de mão dupla. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton University Press: Princeton, 2006.
- FREITAS, Juarez de (org.). *Responsabilidade civil do Estado*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 4. ed. [livro eletrônico]. São Paulo: RT, 2016.
- KELSEN, Hans. *O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Traduzido por Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- LIEBMAN, Enrico Tullio. *Embargos do executado*. 2. ed. Saraiva: São Paulo, 1968.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3014>.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

- MATO GROSSO. Tribunal de Justiça de Mato Grosso. Terceira Câmara Cível. *Apelação n. 85715/2010*. Rel. Des. José Tadeu Cury. Data de Julgamento: 05.04.2011.
- MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1980.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.
- NASCIMENTO JÚNIOR, Márcio Alves do. *Responsabilidade civil do Estado decorrente de atos da Administração Tributária*. 2016. Disponível em: <http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/viewFile/198/68>. Acesso em: jan. 2019.
- NOGUEIRA, Marcos da Fonseca. *O princípio da moralidade na Administração Tributária*. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.
- PEREIRA, Humberto. *O princípio da igualdade tributária. Sua eficácia face a Constituição de 1988*. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 1989.
- PEREZ, Caio Frederico Fonseca Martinez. *Burocracia estável e o princípio da eficiência na Administração Pública brasileira*. Tese (Doutorado – Programa de Pós-graduação em Direito do Estado) Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2016.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. de Vamireh Chacon. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1981.
- RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível n. 70076931666*. Décima Câmara Cível. Rel. Catarina Rita Krieger Martins. Data do Julgamento: 30.08.2018.
- RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível n. 70057569444*. Nona Câmara Cível. Rel. Miguel Ângelo da Silva. Data do Julgamento: 24.09.2014.
- SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Apelação n. 1000556-70.2017.8.26.0072* da Comarca de Bebedouro. Rel. Carlos Eduardo Pachi. São Paulo. Data: 11.12.2018.
- SANTOS, Washington dos. *Dicionário jurídico brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- SCAPIN, Andreia. *Responsabilidade do Estado por dano tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

- SCAPIN, Andreia. Responsabilidade do Estado por danos tributários no direito italiano e no brasileiro. *Revista de Doutrina da 4ª Região* n. 78. Porto Alegre, 2017.
- SILVA, Jorge Luís Terra da. *O princípio da eficiência como fator transformador*. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006.
- STEIN, Jaqueline da Silva. *Os direitos fundamentais dos contribuintes e o direito tributário brasileiro*. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2016.
- TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski; NEVES, Isadora Ferreira. O direito fundamental à boa Administração Pública e o mito da supremacia do interesse público: os direitos fundamentais como delimitação do interesse público. *Revista Jurídica – CCJ* vol. 20, n. 41, jan./abr. 2016.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Responsabilidade civil do Estado. *Revista de Informação Legislativa* ano 24, n. 96. Brasília, out./dez. 1987.