TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA — LANÇAMENTO — DECISÕES ADMINISTRATIVAS DE CARÁTER NORMATIVO — RETROATIVIDADE ILEGAL — MULTA DE TRÂNSITO — ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA — MANDADO DE SEGURANÇA

— No direito tributário qualquer modificação de orientação administrativa deve ser precedida de alteração dos instrumentos normativos que a consubstanciam.

— O fisco está vinculado à orientação que ele próprio fixar.

— A alienação fiduciária existe para dar proteção penal, expedita e eficiente ao financiador de um bem durável.

— As sociedades financeiras não respondem pela taxa rodoviária única em relação aos veículos sujeitos à alienação fiduciária em garantia.

PARECER

I

A Associação das Empresas de Investimento, Crédito e Financiamento (ACREFI) expõe os fatos abaixo e formula as subseqüentes consultas, "literim".

Histórico

Até o encerramento do exercício financeiro de 1973, o Departamento Estadual de Trânsito (DETRAN), em obediência aos termos da Portaria nº 113, de 30 de março de 1973, procedia ao licenciamento de veículos constituintes do objeto de ações de busca e apreensão ou de depósito (cf. Decreto-lei nº 911, de 1969), quando apresentados pelas financeiras e ou primeiro adquirentes dos referidos bens por estas revendidos, *sem exigir o recolhimento das Taxas Rodoviárias Únicas e multas administrativas, relativas aos exercícios anteriores ou pertinentes a transgressões cometidas pelos proprietários anteriores.*

Assim, mediante a exibição de certidão ou cópia xerográfica da sentença de procedência da ação de busca e apreensão ou

da ação de depósito, as aludidas taxas e multas pretéritas permaneciam sob a responsabilidade dos proprietários anteriores (financiados ou devedores fiduciários), não sendo esses encargos pagos pelas financeiras ou primeiros compradores dos bens por estas revendidos, equiparando-se expressamente o ato ao "licenciamento de veículos novo" (cf. Portaria nº 113/73 item 3.1).

Contudo, a partir do exercício de 1974, sem que tenha ocorrido qualquer alteração das leis regulamentos que disciplinam ambas as matérias, e mesmo sem derrogação da Portaria nº 113, retrocitada, o Detran passou a exigir, e mesmo a condicionar o ato de licenciamento desses veículos apreendidos e revendidos pelas sociedades de crédito e financiamento, ao pagamento de todas as TRU anteriores, impagas, acrescidas de multa de um salário mínimo e correção monetária, assim como ao prévio pagamento das multas administrativas derivadas de desrespeitos às leis de trânsito imputáveis aos proprietários e condutores anteriores.

Malgrado nenhuma modificação legislativa regulamentar haja sobrevindo de um

para outro exercício, invocam as autoridades do Departamento indigitado, como suporte jurídico da exigência, o incluso "Manual" da taxa rodoviária única emitido pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, autarquia federal subordinada ao Ministério dos Transportes.

Questões

Em conseqüência dos fatos, reportados, indaga-se:

1. Aplicados à espécie as leis e princípios tributários vigentes, é legítima a pretensão fiscal relatada?
2. O procedimento adotado pela Portaria nº 113/73 é o mais consentâneo com o direito aplicável aos fatos historiados?
3. Constitui o mandado de segurança meio processual adequado e idôneo à proteção do direito das financeiras?

a) IMODIFICABILIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS

A Portaria nº 113/73 do Detran con-substancia orientação administrativa normativa, que regula atos concretos de aplicação, os quais, na sua conformidade, devem ser praticados. Em outras palavras: o licenciamento de veículos (cada ato de licença) se constitui numa aplicação concreta das normas genéricas constantes dessa portaria.

A orientação oficial do Detran, no que concerne ao licenciamento de veículos, é exata e precisamente a expressa nessa portaria, de conhecimento público, veiculadora do pensamento oficial. A administração quer o que nela se contém e não pode querer o contrário, enquanto a mantiver vigente.

Não há dúvida quanto a ser livre a administração, para mudar seu pensamento, rever sua orientação (dentro, é óbvio, dos

parâmetros legais). Isto, porém, só pode ser feito mediante modificação das normas vigentes, vale dizer: substituição dessa portaria por outra.

Estas afirmações singelas não são novidade, não são objeto de controvérsia. Trata-se de verbas sabidas, decorrentes de princípios consagrados. Nossa doutrina bem como a italiana, francesa, alemã, espanhola, etc. é firme, a propósito. A nossa jurisprudência também não conhece vacilações.

É pacífico, no direito brasileiro, que:

1. os atos concretos se fundam sempre numa norma prévia, que orienta a sua prática;
2. não pode a administração praticar ato concreto sem, com isso, aplicar as normas que os regem;
3. se tais normas emanam da própria administração (como é o caso), só pode ela praticar diversamente os atos concretos, se, antes, reformular as normas;
4. ainda quando assim aja, a administração não pode atribuir efeito retroativo às normas que expeça.

b) LIÇÕES DA DOUTRINA

Em palavras marcantes, Rolland afirma: "... as decisões individuais devem ser tomadas em virtude de uma decisão geral, e em conformidade com esta. Aí está uma conseqüência do princípio de subordinação de Administração à lei" (apud Eisenmann, "O direito administrativo e o princípio da legalidade", in *Revista de Direito Administrativo*, v. 55, p. 61).

Eisenmann, após esclarecer suas premissas, escreve: "... não parece concebível, no direito francês que uma autoridade administrativa possa tomar decisões

individuais, que não estejam previstas e definidas por uma regra legislativa”.

O nosso San Thiago Dantas enfatiza ser “essencial à juridicidade de uma lei que ela não subtraia qualquer indivíduo às normas gerais de governo da sociedade” *Problemas de direito positivo*. Ed. Forense, 1953, p. 44). Assim, expunha doutrina entre nós consagrada e assente, quando à necessidade jurídica absoluta de que os atos concretos, mesmo se emanados do Legislativo, devem pautar-se por regra anterior. Este princípio é conseqüente do princípio *rule of law and of men*, do constitucionalismo anglo-saxão. Atende ao postulado da exclusão do arbítrio, fundamento do estado de direito. Está na raiz do ideário constitucionalista, entre nós introduzido já com a Constituição de 1824.

É, com efeito, da tradição do nosso direito, exigir que o poder público tome por régua de seus atos preceitos normativos precedentes. Até mesmo o legislador é peado por este tipo de restrição, por exigência da cláusula *due process of law*. É lição do saudoso mestre San Thiago Dantas: “Normas concretas, ainda que formalmente sejam leis, são atos de arbítrio, que não se consideram *“law of the land”* (idem).

Também Seabra Fagundes demonstra que “... as leis materiais abaixo da Carta Magna regulam as atividades não só dos Poderes Executivo e Judiciário, como também do próprio Poder Legislativo” (*RDA*, v. 41, p. 7). Sublinha, assim, que até mesmo o Legislativo está, na prática de atos concretos, subordinado às regras gerais, que ele mesmo fixa. Com maior razão, o está o Executivo.

E, mais adiante: “A sua posição (do legislador) não difere da do administrador quando, na rotina da sua atividade, individualiza situações jurídicas ... Não lhe é lícito passar por cima da regra geral a

que ele próprio quis submeter uma série de casos” (op. cit. p. 8).

Tão importante é esse princípio, lecionam os mestres, que até o legislador a ele se junte. O argumento *a fortiori*, perfeitamente adequado ao caso, deixa patente e claro que, pela mesma razão — exclusão do arbítrio — e com maior força, jungido também está o Executivo, no mestre moderno de direito administrativo,

O excelente Agustín Gordillo, insigne mestre moderno de direito administrativo, enfatiza “o princípio geral segundo o qual deve sempre prevalecer o regulamento anterior sobre o ato individual posterior”.

E sublinha que: “toda decisão individual deve ser conforme à regra geral preestabelecida” (*Tratado de derecho administrativo*. Ed. Macchi, Buenos Aires, 1974, parte geral, t. 1, p. 50).

Esta doutrina está rigorosamente na linha dos autorizados ensinamentos de Zannobini: “Sul fundamento giuridico della inderogabilità dei regolamenti”, *Revista di Diritto Pubblico*, 1917, t. 9, parte 1, p. 411 e segs.; de Fleiner (*Instituciones de derecho administrativo*. Madrid, 1933, p. 144). e outros, de modo constante, uniforme e unânime.

“Um órgão administrativo não pode violar suas próprias regulamentações”, afirma categoricamente Gordillo (op. cit. p. 51). Isto não quer dizer que não possa aperfeiçoar sua ação, ou aprimorar seu funcionamento. Quer, isto sim, dizer que “para poder praticar este ato individual, é necessário derrogar previamente o regulamento preexistente” (op. cit.). E, ainda assim, adverte o mestre portenho “esta derrogação não pode ser retroativa e os casos surgidos sob determinada regulação devem, em princípio, ser solucionados de acordo com a mesma” (op. loc. cit.) Assim escrevendo, Gordillo deixa patente sua inteligência no sentido da aplicabilidade do

princípio, em toda sua extensão, também à administração pública.

A rememoração desta lição enseja refutar antecipadamente o falso argumento de que, tendo sido — como ocorreu no caso *sub examine* — o próprio Detran o expedidor da regra em causa, a ele (Detran) seria lícito violá-la, ou modificá-la tácitamente, mediante aplicação diversa da exigida por seu conteúdo normativo.

O rol de opiniões das autoridades que podem ser invocadas em abono desta tese é infundável. Pede-se afirmar que a esposam todos os concededores dos princípios que informam os sistemas jurídicos ocidentais modernos.

* * *

No que especificamente concerne ao direito tributário, dúvida não há, quer na nossa doutrina, quer na jurisprudência, quanto a que qualquer modificação de orientação fiscal deve ser precedida de alteração dos instrumentos normativos que a consubstanciam. Esta afirmação não é resultado de postulado político de alguns doutrinadores, nem pregação de excelências ou postulados da ciência da administração. Absolutamente não.

É, isto sim, inexorável exigência do sistema constitucional por nós adotado, que coloca os direitos e interesses dos administrados a salvo de todo e qualquer arbítrio ou capricho da administração, assegurando-lhes — como direito público subjetivo — objetividade e estabilidade da ação administrativa, que não pode ser, no nosso clima jurídico, discriminatória ou caprichosa. É garantia dos administrados — vê-se das lições transcritas — o direito à vigorosa aplicação da regra vigente aos fatos sob ela consumados.

A propósito da extensão deste princípio ao direito tributário, é muito ilustrativo o

excelente estudo publicado por Roberto Campos Andrade, na *RDP* n. 9, sob o título "Imutabilidade do lançamento fiscal" p. 122 e segs.), onde se expõem doutrina, legislação e jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa, demonstrando em que grau é acolhida esta tese pelo direito tributário brasileiro. Até mesmo em nível regulamentar, sua consagração é integral.

Tão firme é esta orientação do nosso direito, que já se estratificou em norma administrativa, na esfera federal. Efetivamente, a Circular nº 137, de 21.11.51 da Diretoria de Rendas Internas, reiterada pela Circular nº 14, § 108, de 1956, dispõe:

"as decisões das superiores autoridades administrativas ou das instâncias coletivas, que modifiquem interpretação fiscal, só se tornarão obrigatórias para a exigência de pagamento de impostos, a partir de sua publicação no *Diário Oficial*".

Isto deixa patente que não pode o fisco formular nenhuma exigência contrastante com os preceitos que ele mesmo estabelece. Se, eventualmente, mudar de orientação (quando a lei o enseje), antes deve alterá-la formalmente e publicá-la, para, depois, aplicá-la a casos concretos.

Quanto à jurisprudência, é também dominante nesse sentido. Ainda recentemente, o Supremo Tribunal Federal proferiu acórdão que expressa orientação (recurso extraordinário nº 75.306, Relator Ministro Raphael de Barros Monteiro) no sentido de que o fisco está vinculado a observar a orientação que ele próprio fixar, não lhe sendo lícito pretender exigir dos contribuintes, em casos concretos, o que não exigiu, em nível abstrato e genérico, anteriormente, em norma ou, ao menos, pela praxe.

Em conclusão, pode-se afirmar que, enquanto persistirem vigentes as normas constantes da Portaria nº 113 do Detran, não pode esse órgão — nem nenhuma autoridade pública — condicionar o licenciamento de veículos, apreendidos e vendidos pelas consulentes, ao pagamento de taxas atrasadas e multas, devidas pelos devedores fiduciários.

* * *

Nem se diga que o “Manual” da taxa rodoviária única, editado pelo DNER, adota interpretação diversa e que o “Detran nada mais faz do que segui-la”. Os princípios que norteiam a solução da questão não são afetados por essa circunstância.

Outros órgãos ou autoridades, ainda que superiores ao emanador da norma regente da situação — o que não é o caso, pois o DNER não é superior ao Detran — antes de emanarem atos contrários ao vigente, devem, antes de pretender fazê-lo, avocar a competência do que regulou (se e quando o puderem) e só então derrogarão as normas. E, pelas razões expostas, estas só alcançarão os fatos a elas posteriores.

Ainda uma vez invocamos o prestígio da lição de Agustín Gordillo, quando sustenta que o próprio presidente da República, se quiser alterar norma expedida por ministro seu, é obrigado a antes avocar a respectiva competência, valendo a nova orientação só para os fatos ulteriores (op. loc. cit.).

Fazendo a exegese da disposição do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional — “A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros...” etc.) — o insigne Ministro Aliomar Baleeiro escreve: “Os fatos anteriores à mudança de interpretação ou aplicação da lei ficarão resguardados contra essas vi-

cissitudes” (*Direito tributário brasileiro*, 6. ed., p. 371).

Palavra final e conclusiva.

c) HARMONIA DO SISTEMA

Não se conclua porém, que, para tributar as consulentes, como o deseja o Detran, basta, para o futuro, alterar a Portaria nº 113.

A argumentação até aqui expendida não favorece — como à primeira vista poderia parecer — tal inteligência. É que, *in casu*, Portaria nº 113 está obedecendo estritamente ao cânone da harmonia do sistema.

Essa portaria adotou a única orientação compatível com a lei. Orientação diversa seria ilegal. É que, por instância do princípio da harmonia do sistema, a pretensão que agora anima o Detran — e da qual nos dá notícia a consulta — se torna inviável.

Efetivamente, esta nova situação resulta de interpretação do direito tributário que tornaria o instituto da alienação fiduciária em garantia inútil. Se pudesse merecer acolhida a visão fiscalista pretendida, anulada estaria a alienação fiduciária. Cairá em desuso e perderá qualquer funcionalidade.

A prevalecer a exegese postulada pelo Detran, neste caso, o instituto da alienação fiduciária em garantia será expelido do nosso sistema jurídico. Ora, o dogma da harmonia do sistema não consente que um instituto destrua outro. Dois institutos não brigam, mas, pelo contrário, devem harmonizar-se, conviver e conciliar-se.

Nenhuma interpretação pode validamente concluir pela colidência de dois institutos jurídicos, de forma que anule o outro, salvo o caso de revogação de lei. Pelo contrário: o intérprete deve perseguir a exegese que melhor os coadune e mais

saliente deixe a compatibilidade recíproca, necessariamente existente.

Só o legislador pode revogar leis, fazer desaparecer institutos. Efetivamente, o princípio da coerência do sistema induz que, na hipótese de duas leis serem incompatíveis, a posterior derroga a anterior.

O intérprete, porém, não pode derrogar — como resultado de seu trabalho exegético — uma lei. Pois, tanto vale dar a uma lei interpretação que anule outra, sem amparo em inequívocas manifestações legislativa nesse sentido.

Põe-se aqui a questão: quis o legislador — ao criar a taxa rodoviária única — derrogar a legislação sobre a alienação fiduciária em garantia?

Há incompatibilidade entre as duas leis? Parece que não.

Primeiro, porque a aplicação de ambas, concomitantemente e harmonicamente vem se dando em todo o território nacional, há anos. A própria Portaria nº 113, *sub examine*, é prova disso.

Em segundo lugar, porque não é natural — salvo inequívoca e explícita manifestação — que ao expedir lei tributária, o legislador extinga instituto jurídico de outra natureza.

A presunção é, pelo contrário, de que ao elaborar leis tributárias, queira o legislador manter toda a restante legislação intata e atuante, ensejando persistam coalescendo institutos tributários com os de outros ramos.

Aliás, nem os elaboradores do famoso “Manual” da TRU, nem os agentes do Detran supõem que o Decreto-lei nº 999 revogou a lei do mercado de capitais, na parte que cuida da alienação fiduciária em garantia.

O resultado que se trata, porém — se prevalecesse esse ponto de vista — seria o mesmo: o instituto ficaria castrado, inú-

til, inoperante. Esse tipo de negócio perderia a razão de ser, desapareceria.

Uma comparação deixa evidente o nosso argumento: se o Detran interpretasse o Decreto-lei nº 999 e a legislação de trânsito de certo modo — como o exemplo vai sugerir — estaria inutilizando o instituto da propriedade e aniquilando a liberdade de possuir veículos: bastaria cobrar dos proprietários impostos não recolhidos pelos fabricantes, a qualquer tempo, ou multas decorrentes de infrações praticadas por ladrões.

Imagine-se uma interpretação fiscal que conduzisse a entender possível cobrar IPI, de proprietários de veículos, sob a alegação de que o fabricante não o pagou. A qualquer momento o proprietário de um veículo estaria sujeito a ter que recolher mais de 30% do seu valor, se ocorrida a hipótese.

Ou ainda, se um carro for roubado, o seu proprietário poderia ser chamado a responder por multas geradas por infrações cometidas pelo ladrão que, se o usasse um mês, poderia conseguir elevar a soma das multas a um valor maior do que o do próprio automóvel.

Pois, o absurdo é o mesmo. Vamos demonstrá-lo.

d) ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA

Existe a alienação fiduciária em garantia para garantir as financiadoras. É um instituto artificioso, criado pelo legislador para dar proteção penal, expedita e eficiente ao financiador de uma compra de bem durável. Sua artificialidade consiste na distorção do fim natural do contrato translativo (Orlando Gomes. *Alienação fiduciária em garantia*. Ed. Revista dos Tribunais, p. 33).

Fins, que não poderiam ser alcançados mediante meios tradicionais, vieram des-sarte a ser alcançados, robustecendo o comércio, assegurando escoamento para a produção e dando segurança a negócios, pelo estímulo da circulação e consumo de bens duráveis.

O que interessa à financeira não é a propriedade do veículo — que de veículo se trata *in casu* — mas, sim, a garantia representada por essa propriedade. O negócio da financeira não é ser adquirente de veículos, mas sim financiar sua venda e perceber os resultados financeiros da operação.

O instituto cria um artifício, pelo qual a propriedade — nem plena, nem definitiva — é mero meio, que serve ao fim de “garantir” seu crédito.

O instituto existe para beneficiar a financeira. Sua única razão de ser é dar-lhe uma garantia excepcionalmente vigorosa, a mais sólida e eficaz possível.

Ora, se prevalecer a interpretação que o Detran, *in casu*, pretende adotar, as financeiras não encontrarão mais compradores para os automóveis recuperados. Terão que arcar com os tributos e multas, para poderem manter o preço de tais veículos. Terão, assim, anuladas suas vantagens. Inúmeros casos haverá, em que seus prejuízos serão enormes.

Esta interpretação é desastrosa. Arranca o instituto da alienação fiduciária em garantia. Anula os desígnios legislativos que presidiram à edição da lei. Põe por terra toda uma política de governo, traduzida nessa legislação.

“Militam as probabilidades lógicas no sentido de não existirem, sobre o mesmo objeto, disposições contraditórias, ou entre si incompatíveis, em repositórios, leis, tratado, ou sistema jurídico” (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*. 5. ed. p. 168). Se for acolhida a in-

terpretação postulada pelo Detran, destruído fica o engenhoso expediente arquitetado pelo legislador, para garantir tais contratos de mútuo, fazendo cessar — por absolutamente prejudiciais — os negócios das financeiras.

“Sem embargo da diferença de data, origem e escopo, deve a legislação de um Estado ser considerada como um todo orgânico, exequível, útil, ligado por uma correlação natural”, na lição de preclaro Maximiliano. É isto reafirmação do postulado da unidade fundamental do sistema jurídico, do qual decorre sua coerência interna.

Institutos jurídicos não brigam entre si. Devem coexistir harmonicamente. Não pode o intérprete — a pretexto de obedecer ao regime de um — inutilizar, ab-rogar, destruir, ignorar, paralisar outro.

Interpretação teológica demonstra que a finalidade do Decreto-lei n.º 999, que regula a taxa rodoviária, é fornecer meios financeiros para que o Estado possa sustentar estes serviços, sem destruir ou paralisar o funcionamento de outros institutos jurídicos, que ele mesmo, Estado, criou, para viabilizarem negócios privados.

e) INSTITUTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO NÃO COLIDEM COM OS DE DIREITO PRIVADO

A interpretação do Detran conduz a onerar, com a taxa rodoviária única, relativa a período anterior, o adquirente de veículo apreendido pela financeira ao devedor inadimplente. Ora, como isso torna o negócio desinteressante para o comprador, as financeiras devem assumir tal ônus, sob pena de não o conseguirem vender. Se o fizerem porém, também para elas se torna, ao contrário de um negócio normal, um mau negócio a alienação fiduciária.

Resultado fatal de tal interpretação será o abandono e inutilização do instituto de alienação fiduciária. Pois bem, se assim é, tal interpretação deve ser repelida, por jurídica e inaceitável.

Só interpretação que harmonize, coadune e compatibilize dois institutos pode prevalecer.

Admitir o contrário seria destruir todo o sistema jurídico, pela aceitação da tese de que o sistema abriga incoerências, comporta incompatibilidades, não é coerente, suas partes não são harmônicas e se destroem e anulam umas às outras.

Tal exegese é primária, rude, chã e leiga. Nega tudo que a ciência do direito compendia e os mestres ensinam. É a negação absoluta de todos os pressupostos que permitem compreender que o direito é fonte de vida, segurança, paz e ordem.

Deve ser repelida pelo Judiciário, como forma de salvar o instituto da alienação fiduciária em garantia, compatibilizar a taxa rodoviária única com ele, reafirmando, dessarte o cânone fundamental da harmonia do sistema jurídico.

f) NATUREZA TRIBUTÁRIA DA TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA — É VERDADEIRA TAXA

Problema que emerge do exame da legislação referente ao caso diz respeito ao alcance que deve ser dado ao termo “proprietário”, contido no art. 1º do Decreto-lei nº 999, que assim se redige:

“É instituída a Taxa Rodoviária Única, devida pelos *proprietários* de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional”.

A dificuldade está em determinar se por “proprietário” deve entender-se aquele assim definido pela legislação civil, ou se

outra é sua acepção. A solução deste problema nos é dada pela interpretação sistemática das disposições legais pertinentes.

Primeiramente, cumpre fixar a natureza jurídica específica do tributo denominado “taxa rodoviária única”. Isto se consegue pelo exame da sua hipótese de incidência (“fato gerador”, conforme dispõe o art. 4 do CTN) que servirá para distinguir duas grandes categorias.

A primeira integrada pelos tributos cujo aspecto material da hipótese de incidência consiste num fato qualquer alheio à atuação estatal, e a segunda composta pelas exações cujo aspecto material da hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal referida ao obrigado, de maneira direta ou indireta.

Desse critério resulta a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados, por nós proposta e, entre nós adotada por Rubens Gomes de Sousa, Paulo Barros Carvalho, Souto Maior Borges e outros, tendo também merecido a crítica favorável de Valdes Costa, no Uruguai, Peres de Ayala, na Espanha e Agustín Gordillo e Hector Villegas, na Argentina.

São tributos vinculados — segundo tal concepção — aqueles cuja hipótese de incidência consista numa atuação estatal referida ao obrigado. São tributos não vinculados todos os demais (ver *Hipótese de incidência tributária*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1973, p. 140 e segs.), os Impostos, conforme as melhores definições doutrinárias e ao própria definição legal.

Estas definições têm em seu abano as formulações dos arts. 16 e 77 do Código Tributário Nacional.

Efetivamente, assim reza o seu art. 16:

“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma *situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte*”.

Os demais são tributos vinculados.

A exegese do Decreto-lei nº 999 nos leva à conclusão de que se trata de verdadeira taxa (tributo vinculado).

Vários argumentos militam em favor desta tese, sendo uns por exclusão (não pode ser imposto, logo deve ser taxa ou contribuição) e outros que afirmam a qualidade de taxa, positivamente, quer dizer, a partir de caracteres inerentes à figura tributária instituída.

O primeiro deles é o que não vê possibilidade de a TRU ser um imposto. É que, para ser imposto, o aspecto material da sua hipótese de incidência deveria necessariamente ser um fato, ato ou circunstância de fato alheia a qualquer atuação estatal.

No caso da TRU, o único fato que se poderia admitir, em tese, como aspecto material, é a circunstância de alguém "ser proprietário de veículo automotor". Sucede, porém, que, se o aspecto material é este imaginado, para existir a obrigação tributária correspondente bastaria que alguém fosse proprietário, o que implicaria serem as indústrias produtoras de veículos os sujeitos passivos deste tributo, enquanto o veículo não fosse adquirido por alguém, o que seria absurdo.

Além disso, totalmente despicienda seria a referência à isenção, de que se beneficiam as entidades públicas e privadas indicadas no art. 3º, letra *a* e *b* do Decreto-lei nº 999, pois, como pessoas imunes, nunca poderiam estar sujeitas a imposto, em virtude do princípio constitucional da imunidade tributária recíproca.

Por outro lado, favoravelmente ao caráter de taxa da TRU militam argumentos deduzidos da conjugação de diversos dispositivos contidos no Decreto-lei nº 999.

É que tanto o § 1º do art. 1º, como o § 1º do art. 2º e o artigo 3º do referido diploma legal referem-se a *licenciamento* de veículo automotor. Ora, licenciar é ati-

vidade estatal típica, caracterizadora aliás de exercício de *poder de polícia*, hipótese expressamente indicada pela Constituição art. 18, I) como ensejadora de taxa.

Além disso, o art. 6º desse mesmo Decreto-lei, conjugado com os arts. 2º e 3º, sugere-nos poder tratar-se de tributo cujo fundamento se encontra na colocação à disposição dos contribuintes, dos serviços públicos de sinalização, fiscalização, conservação, etc., das vias de transporte, hipótese também consagrada pela Constituição art. 18, I) como justificadora de taxa.

Sem aprofundar o exame quanto à espécie de taxa a que pertence a TRU (se de serviço ou de polícia) — o que extravasaria as lindes deste estudo — importa fixar que, apesar da dificuldade (pela deficiente redação do texto legal) que enseja o exame da lei, resulta certo que se trata efetivamente de taxa, entendida como aquele tributo cujo aspecto material da hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado.

Efetivamente, quer se trate de entender como materialidade de sua hipótese de incidência o licenciamento, quer se pretenda consistir ela na colocação de serviços à disposição dos contribuintes, é certo que de imposto não se cuida, o que resulta inconcusso e solarmente evidente da simples leitura da disposição do art. 16 do Código Tributário Nacional.

Excluimos a possibilidade de ser contribuição, pois para que esta exista é preciso haver uma referibilidade indireta entre a atuação estatal e o obrigado, o que não se dá na hipótese, porque, seja o ato de polícia, seja a colocação à disposição de serviços públicos — sem situação intermediária alguma a mediar entre atuação e obrigado — ao contribuinte.

Pode-se, *in casu*, ter dúvida quanto à atuação estatal descrita pela lei, para efei-

to do surgimento do tributo — se o ato de polícia ou o serviço público colocado à disposição — sendo, contudo, pacífico o entendimento de que há uma atuação estatal descrita, referida direta e imediatamente a alguém, o que é suficiente para para configurarr a taxa.

Visto ser a TRU uma taxa, importa verificar qual o seu sujeito passivo. Como foi visto, o aspecto material desta taxa é uma atuação estatal (consiste seja no ato de polícia, seja no serviço público disponível), diretamente referida ao obrigado.

g) SUJEITO PASSIVO

A escolha, pela lei, do sujeito passivo, por postulado da própria ciência do direito — que vê na hipótese de incidência uma unidade *coerente e incidível* possuidora de quatro aspectos — deve recair em pessoa que esteja de alguma forma ligada, referida à atuação desenvolvida pelo Estado (ver Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, Editora Revista dos Tribunais, S. Paulo, 1973).

Neste sentido se manifestou Hector Villegas, recentemente, em aula proferida no IV Curso de Especialização em Direito Tributário da Universidade Católica de São Paulo, ao afirmar que a lei, ao descrever o fato apto a dar nascimento à obrigação tributária, automaticamente prestigia alguém que com ele se encontre relacionado. A esta figura designa o Prof. Villegas *destinatário legal tributário*. São suas palavras:

“É a pessoa que se encontra na situação concreta, escolhida pela lei como hipótese de incidência tributária, e que deve sofrer, por via legal, o peso econômico da prestação tributária, que é a consequência da sua configuração. Em outras palavras, é

o personagem envolvido e incluído, participe no acontecimento do fato impositivo e a quem uma norma jurídica obriga a sofrer a carga do tributo, ligada, como consequência, à hipótese da incidência condicionante.

‘Por que o chamamos assim? *Destinatário*, porque a ele está destinada a carga econômica do tributo. E, como acabei de dizer, quando o legislador construiu a hipótese de incidência, a ele teve em conta, à sua capacidade de contribuir. E não à de qualquer outra pessoa. Dizemos *legal*, porque a carga impositiva vai contra o seu patrimônio, não pela via econômica da translação — e isso eu quero que fique bem claro — mas por uma via legal, que, em seguida, veremos qual é, ou qual pode ser.

E, adiante desde já, que o elo desta pessoa com respeito à configuração da hipótese de incidência é só uma relação fática. Não é, ainda, uma relação jurídica. Nem é obrigatório que seja uma relação jurídica. O elo entre o destinatário legal tributário e a hipótese de incidência tributária só se converterá em relação jurídica tributária, se, da configuração da hipótese de incidência relativa ao destinatário legal tributário, surgir para ele o mandamento, o preceito, a regra de conduta — que podem ser várias: pagamento de tributo, cumprimento de deveres administrativos ou formais. (aula p. 7). E, continua:

“Mas, então eu vou repetir o conceito de destinatário legal tributário: *“É aquele sujeito, que está contemplado na hipótese de incidência e que deve, em princípio, na concepção legislativa, ser quem suporta o encargo tributário”*. Se depois, na ordem econômica, ou sociológica dos fatos, ele vai ou não suportar, é outro pro-

blema; já não é mais problema jurídico (notas taquigráficas, p. 5)".

Para o ilustre professor, inúmeras são as conseqüências que, dessa colocação, podem se retiradas, sendo duas imediatamente identificáveis.

A primeira conseqüência é a de que a indicação do aspecto material já fornece ao intérprete elementos sobre quem é o destinatário legal. É o Prof. Villegas quem afirma:

"Se a hipótese de incidência diz *venda*, o destinatário legal tributário é o vendedor; se a hipótese de incidência diz *aquisição*, compra, o destinatário legal é o comprador. Depende da descrição objetiva da hipótese de incidência.

"Então, o que eu quero significar, com o termo *destinatário legal tributário* é estritamente jurídico, porque o destinatário legal tributário não apenas é o elemento pessoal da hipótese de incidência, como também aquele que deve sofrer o peso econômico do tributo, não por um processo econômico de transferência, mas *pela via legal do ressarcimento antecipado ou a posteriori* (Assembléia, p. 30)".

E a segunda conseqüência é saber-se que, na hipótese de a lei colocar o débito tributário a cargo do próprio destinatário legal, estaremos diante de caso de sujeição passiva direta e, no caso de indicar outra pessoa, teremos sujeição passiva indireta.

Assim se expressa Villegas:

"A utilidade de descobrir esta categoria, "destinatário legal tributário", está nisto: se o mandamento ordena que ele pague o tributo, nós temos sujeição passiva direta; se manda outro pagar o tributo, sujeição passiva indireta". (op. cit., p. 6).

Qualquer que seja a técnica legal, certo é que essa indicação é sempre feita pela lei

— daí a referência a *legal* — não sendo permitido ao administrador, que desempenha a atividade submetida integralmente à lei, dela divergir, sob pena de ilegalidade.

Apliquemos esta lição ao caso *sub examine*. Examinemos se entidade financeira pode ser sujeito passivo direto, ou indireto da TRU. Principiemos, por verificar se nela se conjugam as qualidades de destinatário legal e de sujeito passivo.

Para ser destinatário legal, é preciso que ele esteja inteiramente ligado ao fato descrito no aspecto material da hipótese de incidência, que, no curso, é uma atuação estatal.

Assim, se a atuação estatal é a disponibilidade de serviços públicos, claro que a pessoa relativamente à qual o Estado age é aquela que pode *fruir* desses serviços, o que, no caso vertente, não se poderia dizer da financeira, que não tem acesso ao veículo, para o fim de com ele circular. Quer dizer, dando-lhe a utilização que lhe é própria; usando-o em sua finalidade natural.

Se o aspecto material da hipótese de incidência da TRU é o ato de polícia de licenciar, não podem ser alcançadas as financeiras, pois a atividade de polícia, nessa hipótese, se consubstancia na verificação da adequação do comportamento dos particulares a determinados limites, normativamente fixados, de forma a assegurar a liberdade e propriedade de todos. Ora, quem realiza a atividade cujo instrumento de ação é o veículo e que, ptlo menos em tese, pode vir a afetar a liberdade e propriedade dos demais indivíduos — sujeita, portanto, ao ato de polícia — é a pessoa a quem foi entregue o veículo (o devedor fiduciário) e não a financeira, que não tem a possibilidade jurídica de se utilizar do veículo, por força da própria lei de alienação fiduciária que disso a profbe, obrigando-a, pelo contrário, a vendê-lo,

imediatamente após entrar na sua posse direta.

A proibição da financeira permanecer com o veículo, no caso de inadimplemento por parte do devedor fiduciário, decorre da própria lei reguladora do instituto (Lei nº 4.728), que estabelece expressamente, no § 6º do seu art. 66, que:

“§ 6º — É nula a cláusula que autoriza o proprietário fiduciário a ficar com a coisa alienada, em garantia, se a dívida não for paga no seu vencimento”.

Destarte, pelas razões expostas, devemos concluir — qualquer que seja a espécie de taxa a que pertença a TRU — que a interpretação a ser dada ao termo “proprietário”, contido no art. 1º do Decreto-lei nº 999, não é o próprio das leis civis, mas o de “indivíduo que se encontra utilizando o veículo, nas suas finalidades próprias”.

Em outras palavras, não nos parecem ser alcançadas, por esse dispositivo, as financeiras — efetivos “proprietários” pela legislação — mas sim aqueles que, de fato, terão à sua disposição os serviços públicos rodoviários e desempenharão atividade sujeita a controle do Estado, mediante exercício de poder de polícia. Só estes têm a integral disponibilidade operacional do veículo.

Isto porque o destinatário legal tributário da TRU não é a financeira, mas a pessoa e quem é referida de fato, a atividade do Estado, consistente na colocação à sua disposição de serviços públicos, ou na prática de ato de polícia que diretamente lhe interessa.

No caso em exame, quem nessa qualidade se encontra é o devedor fiduciário, cuja atividade de trafegar com o veículo precisa ser objeto de controle pelo poder público e que tem os serviços públicos de

sinalização, conservação, etc., à sua disposição.

h) SUJEITO PASSIVO DIRETO

Em síntese: sendo a TRU verdadeira taxa, deve-se indagar se o sujeito passivo pode ser a financeira ou se é o devedor fiduciário.

Pensamos ter demonstrado que só pode ser este último, porque o destinatário legal tributário — tal como configurado por Hector Villegas — é o usuário do serviço ou o sujeito passivo do ato (de polícia) de licenciamento (conforme se entenda tal taxa como “de serviço” ou “de polícia”, as duas categorias consentidas pela Carta Constitucional vigente — art. 18, I).

Efetivamente, a financeira não pode ser nem potencialmente usuária do serviço, nem sujeito passivo do ato de polícia. Trata-se de impossibilidade jurídica, decorrente do impedimento legal absoluto de que ela, como credora fiduciária, leve o veículo objeto de seus negócios a licenciamento, ou que o utilize de qualquer maneira.

Por isso não pode ela ser juridicamente posta como sujeito passivo dessas taxas.

Pelo contrário, o devedor fiduciário é que, de fato e de direito, se utiliza dos serviços estatais e leva o veículo à vistoria, sendo direto interessado no seu licenciamento. Ele é, pois, o *destinatário legal tributário* e, pois, o sujeito passivo direto da TRU.

i) SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA?

Resta examinar a possibilidade de se alegar tratar-se de caso de sujeição passiva indireta e, pois, de transferência de responsabilidade tributária.

Estudo mais apressado e superficial poderia conduzir a tal resultado. Rudimentar

conhecimento, porém, quer da nossa legislação, quer de comezinhas elaborações doutrinárias levarão à segura refutação de tal tese.

É sabido que o legislador pode, em verificadas certas circunstâncias, transferir a terceiros que não o destinatário legal tributário, o encargo de recolher um tributo. Configura-se, aí, o que, em doutrina, se convencionou designar por sujeição passiva indireta.

É recorrendo a esta figura, que o legislador procede à transferência do encargo tributário, colhendo, dessarte, terceiros que não o contribuinte (destinatário legal tributário).

Sempre que assim decide proceder, o legislador o faz expressamente, ainda que, nem sempre de modo explícito. Ao aplicador, quer administrativo, quer judicial, não é dado transferir o encargo tributário, por vontade própria. Da mesma forma, a administração não pode, por conveniência sua ou por comodidade operacional fazê-lo. Só o legislador e, assim mesmo, de forma inequívoca; e sempre de modo a não desnaturar o tributo; até o ponto de não infringir os limites da própria competência, tal como inafastável e categoricamente decorra da discriminação constitucional de competências tributárias.

Na verdade, o legislador, sempre que desloca a sujeição passiva — retirando-a total ou parcialmente do destinatário legal tributário — o substitui por pessoa que tenha com ele ou com o fato nuclear da hipótese de incidência um vínculo fático de significação econômica que justifique a deslocação.

Efetivamente, ou já há — por força de regras de direito civil, ou comercial, ou trabalhista, etc. — um mecanismo racional e operativo, mediante o qual o substituto possa ressarcir-se junto ao substituído,

ou a lei tributária cria tal procedimento. Quer dizer, ou o substituto é detentor de dinheiros do substituído e entrega parte destes ao fisco, ou dispõe de meios expeditos, ágeis e céleres para reaver o dinheiro que antecipou ao fisco.

Sempre, porém, como agente de retenção ou de percepção — nesse papel investido pela lei — o sujeito passivo indireto está em tal conexão com o fato imponible ou com o destinatário legal tributário, que resulta natural a deslocação do encargo.

Se nenhum pressuposto destes se verificar, desnatura-se o tributo, configurando-se arbítrio intolerável, que deve ser repudiado pelo Judiciário.

Assim, é comum a lei atribuir ao condômino, comunheiro, compossuidor, adquirente, escrivão, sócio, arrematante, sucessor, inventariante, síndico, tutor, tabelião, administrador, gestor, etc., responsabilidade exclusiva, ou principal, ou solidária, deixando de lado, ou em papel subsidiário, o destinatário legal tributário.

Tudo isto tem por fulcro, hoje, a disposição do art. 128 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“... a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

Principia o CTN por salientar a necessidade de que a lei seja expressa ao fixar os casos de responsabilidade tributária. Reforça-se e reafirma-se, dessarte, o princípio da estrita legalidade da tributação. Este não se limita a exigir que a lei descreva os fatos capazes de determinarem o nas-

cimento da obrigação tributária, mas, impõe também que ela designe “quem” vai arcar com a responsabilidade tributária, de modo inequívoco.

O tributo é pago com as rendas, ou com parte do patrimônio de quem o suporta. Só a lei pode eleger e designar essa pessoa. Quando a lei não é explícita, cabe ao intérprete, mediante detido trabalho exegético, desvendar quem há de suportar o tributo. Em outras palavras — e, ainda, invocando o inexecível lição de Villegas — incumbe ao intérprete descobrir quem é o destinatário legal tributário. Só diante de expressa disposição legislativa, pode concluir ser exigível o recolhimento de terceiro responsável.

Se, na lógica do sistema, não encontrar o nexo de fato, de cunho econômico, que permita o ressarcimento, ou reembolso do aparente responsável, ou ainda, não puder reconhecer sua co-participação, por alguma forma no fato imponible, então não lhe poderá reconhecer responsabilidade.

Em outras palavras, se na sistemática jurídica não descobrir — sem arbitrariedade ou violência e sem desnaturamento total do tributo — como o responsável poderá indenizar-se perante o destinatário legal tributário, não pode o intérprete concluir pela exigibilidade (do tributo) dele.

Pelas mesmas razões, não pode a administração, por via regulamentar — por conveniência, comodidade, etc. — atribuir responsabilidade a terceiros, sem expressa e inequívoca disposição legal.

Pois no caso *sub examine*, o beneficiário único e exclusivo, quer do licenciamento, quer dos serviços públicos cobertos pela TRU, é o devedor fiduciário. Ele é o destinatário legal tributário e o contribuinte. A lei não autorizou expressamente nenhuma substituição.

É a demonstração feita neste estudo evidência de que a credora, instituição financeira, não dispõe de meios para ressarcir-se ou indenizar-se junto ao contribuinte relapso.

Onde, na lei, se encontra a “expressa” — como o quer a disposição do art. 128 do CIN — atribuição de responsabilidade às financeiras, que são “terceiros”, perante o fisco exigente da TRU?

Responsabilidade tributária não se presume. Deve decorrer de texto exposto de lei. Quem pede licença para trafegar com veículos é o financiado. Ele é o contribuinte único e exclusivo da TRU. As financeiras, como visto, estão legalmente impedidas (§ do art. 66 da Lei nº 4.728) de requerer licença ou trafegar com os veículos. Nem mesmo posteriormente têm os serviços que correspondem à TRU à sua disposição, por obstáculo legal.

E não dispõem de meios, processos ou mecanismos que lhes permitam haver antecipada ou posteriormente, do devedor, as quantias que este ficou devendo ao fisco. Na verdade, pela Lei nº 4.728, só o que podem é ressarcir-se das despesas “de cobrança” de seu crédito fiduciário.

De tudo que aqui foi exposto, resulta coerente a afirmação no sentido de que as consulentes não são — nem podem ser — sujeito passivo indireto da TRU.

Demonstrado ficou que nem os novos adquirentes dos veículos objeto de ações de busca e apreensão ou de depósito, nem as financeiras são sujeito passivo direto da TRU.

Demonstrado também ficou que não são — nem podem ser — sujeito passivo indireto.

Assim, não como, por via de interpretação (consubstanciada em portaria, decreto ou qualquer outro ato administrativo),

atribuir às consulentes responsabilidade pelo pagamento da TRU.

Ainda, entretanto, que isso fosse possível, *in casu*, não lhe seria exigível o tributo, porque o princípio da irretroatividade das normas jurídicas tributárias, combinado com o princípio da imodificabilidade das decisões administrativas, o impedem.

Nenhum resultado de qualquer trabalho exegético, em direito, pode conduzir à anulação de um instituto jurídico por outro, como demonstrado.

Pelo contrário, qualquer interpretação deve preservar a harmonia interna do sistema, que postula a convivência e operação harmônica e coordenada de todos seus institutos. Ora, se ficou demonstrado que a interpretação proposta pelo Detran esteriliza, anula, inutiliza e castra o instituto da alienação fiduciária em garantia, tal interpretação deve ser repelida pelo Judiciário.

Enquanto o legislador quiser manter o instituto, impedido estará qualquer tipo de interpretação da legislação tributária, que o anule em seus efeitos e alcance.

j) CABIMENTO DE MANDADO DE SEGURANÇA

Têm as consulentes o direito público subjetivo de não serem oneradas tributariamente pela TRU.

É líquido o seu direito de não serem consideradas sujeito passivo quer direto, quer indireto desse tributo.

Tendo isto ficado incontroversamente claro, o ato estatal que contraria tal imperativo é abusivo.

Constitui-se em coação violadora de direito líquido e certo.

Se assim é, o remédio processual previsto por nossa ordenação constitucional, de modo específico, é o mandado de segurança, que, por isso, tem perfeito cabimento.

É o meio adequado e idôneo à proteção do direito das consulentes.

Esse é meu parecer. *Sub censura.*

Campinas, julho, 1974. *Geraldo Ataliba*,
Professor da Faculdade de Direito de São Paulo.