IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTES — COMPETÊNCIA DA UNIÃO E DOS MUNICÍPIOS — FATO GERADOR

— O transporte desde que seja de natureza estritamente municipal constitui fato gerador do tributo local.

— Interpretação do art. 68 nº I do Código Tributário Nacional.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Prefeitura Municipal de São Paulo *versus* Cotran Cia. de Transportes S. A. Recurso extraordinário nº 81 487 — Relator: Sr. Ministro BILAC PINTO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso.

Brasília, 17 de outubro de 1975. *Eloy da Rocha,* Presidente. *Bilac Pinto.* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Bilac Pinto: A matéria do presente recurso vem exposta, de maneira clara e precisa, no parecer da Procuradoria-Geral da República, emitido pelo Procurador Moacir Antônio Machado da Silva:

"O Município de São Paulo ajuizou executivo fiscal para cobrança de ISS e multa da ora recorrida, que, contratando com terceiros os serviços de entrega e coleta, não exigiu nota fiscal nem efetuou a retenção do imposto por ocasião dos pagamentos.

O v. acórdão de fls. decidiu que o ISS não incide sobre serviços de transportes interestaduais, incluídos na competência impositiva federal (art. 21, VII, da Constituição Federal), não importando que a empresa se utilize de terceiros nessa atividade, porque não ficara provado que as entregas se fizessem nos limites do Município de São Paulo.

O recurso extraordinário está fundado na letra *a* do permissivo constitucional, por violação dos arts. 113, §§ 2º e 3º, e 122 do CTN, e art. 21 do Decreto-lei nº 960/38.

A pretensão fiscal tem por base o art. 2º e seus §§ 1º e 2º da *Lei municipal* nº 7 047, de 6.9.67, de teor seguinte:

"Art. 2º. Todo aquele que utilizar serviços prestados por firmas ou por profissionais autônomos, salvo os liberais, deverá exigir nota fiscal, na qual conste o número de inscrição do prestador de serviços no Cadastro Fiscal de Serviços.

§ 1º. Não constando o número de inscrição da nota fiscal ou efetuando-se o pagamento sob forma de recibo, o pagador reterá o montante do imposto devido sobre o total da operação, recolhendo-o no prazo e forma regulamentares.

§ 2º. A não retenção do montante, a que se refere o parágrafo anterior, impli-

ca a responsabilidade do pagador pelo imposto devido, além da multa pela infração."

A preceituação contida no *caput* constitui obrigação acessória, no interesse da arrecadação e fiscalização do tributo, dirigida a terceiro, estranho à relação jurídica entre o Poder Público e o prestador do serviço. O parágrafo primeiro impõe ao contratante o dever de fazer a retenção do imposto, desde que se verifique qualquer das condições enumeradas. Finalmente, o parágrafo segundo, atribui-lhe a condição de responsável, isto é, sujeito passivo da obrigação principal (art. 121, parágrafo único, II, do CTN), em caso de falta de retenção, prevendo ainda multa pela infração.

O Código Tributário Nacional incluiu o substituto entre os demais responsáveis. Os agentes de retenção substituem o contribuinte, tendo relação direta com o sujeito ativo da relação jurídica tributária, respondendo não só pelo imposto quanto "... pelas obrigações chamadas formais" (Cortes Domingues, *apud* C.M. Giuliani Fourange, *Conceitos de dir. tributário,* Ed. Lael. SP, 1973, p. 110). Não é estranhável, assim, que se atribua ao agente a condição de responsável e ainda se faça a imposição de penalidade pela falta de retenção (op. cit., p. 281).

Da obscura redação do art. 2º e seus parágrafos da Lei municipal nº 7 047, de 67, conclui-se que a empresa que contrata e paga os serviços é responsável também na hipótese de não ter exigido nota fiscal. Embora não incluída no § 1º, essa infração implica também falta de detenção. Assim, em princípio, seria legítima a exigência do imposto e da multa pela inobservância da obrigação descrita no *caput* da disposição transcrita.

A própria natureza dos serviços contratados, porém suscetíveis, não raro, da incidência do imposto sobre serviços de transportes, da competência federal, exigiria do Fisco municipal o cuidado de restringir a imposição às hipóteses de incidência sujeitas exclusivamente ao imposto municipal. A cobrança judicial, a despeito disso, é abrangente, no sentido de captar todos os pagamentos realizados pela empresa na contratação desses serviços, sob a única condição de que não tenha sido exigida a nota fiscal.

Daí porque concluiu a decisão recorrida que não ficara demonstrado que as entregas se fizessem nos limites do Município de São Paulo. A sentença de fls. 50-53, com base na prova testemunhal, reconheceu que a cobrança era indiscriminada.

Dessa forma, não tem a certidão de dívida ativa o caráter de liquidez e certeza exigido pelo art. 2º do Decreto-lei nº 960, de 1938, vigente à época do ajuizamento da ação executiva fiscal. Correspondendo à falta de retenção é evidente que nem mesmo a multa pode ser mantida, porque não determinado com certeza o montante do imposto, sobre o qual deveria ser calculada."

(fls. 143-146)

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Bilac Pinto (Relator): Discute-se neste recurso extraordinário o conceito do fato gerador do imposto federal sobre serviços de transportes (CTN, art. 68, I), para o fim de estabelecer a linha divisória entre este e o tributo municipal da mesma natureza.

O critério adotado pelo CTN, foi o de considerar incluído no fato gerador daquele imposto federal todos os serviços de transporte de pessoas, bens, mercadorias ou valores, prestados por qualquer via, salvo quando o respectivo trajeto se con-

tiver inteiramente no território de um mesmo município.

Para estabelecer simultaneamente as duas competências — a federal (ampla) e a municipal (rigorosamente limitada) o legislador preferiu usar uma definição negativa do fato gerador do tributo federal, que pode ser assim conceituado:

— os transportes que não se contenham inteiramente no território de um mesmo município, ficam sujeitos ao imposto federal de serviços sobre transportes.

Esse critério negativo de definição do fato gerador do imposto federal sobre serviços de transportes tem o mérito de conter, ao mesmo tempo, a do fato gerador do imposto municipal idêntico.

O transporte, desde que seja de natureza estritamente municipal, isto é, desde que ele tenha início e fim no território de um município, constitui fato gerador do tributo municipal.

Se, porém, o início do transporte ocorre fora da área do município e a entrega nele seja feita, ou, ao contrário, se o transporte tem início num município, mas se destina a outro município, do mesmo ou de outro Estado, ou ainda ao estrangeiro, estará caracterizado o fato gerador do imposto federal sobre transportes.

E para o efeito da incidência do imposto federal não importa que a empresa transportadora, intermunicipal, interestadual ou internacional, atribua a terceiros parte do serviço de transporte, nos municípios em que ele tem início ou fim.

A incidência do imposto federal abrange todas as operações desde o recebimento da carga, das pessoas ou dos valores, até que elas atinjam seu destino.

Por essa razão não pode o município pretender fracionar o ciclo realizado pelos transportes intermunicipais, interestaduais ou internacionais, para o efeito de sujeitar à sua competência tributária, operações de recebimento ou de entrega de mercadorias, a pretexto de que estas se realizam em seu território.

Com efeito, todo transporte intermunicipal ou interestadual tem necessariamente que ter início ou fim em um município, mas essas operações não estão compreendidas no fato gerador do imposto municipal correspondente.

A Lei municipal nº 7 047, de 6.9.67, art. 2º, §§ 1º e 2º, quando determina aos utilizadores de serviços prestados por firmas ou trabalhadores autônomos, que exijam nota fiscal e ao impor a retenção do imposto na fonte, não incide sobre as empresas de transporte intermunicipal, interestadual ou internacional, pois tais serviços quando lhes são prestados se integram no conjunto de suas operações que estão sujeitas ao tributo federal.

Sobre a matéria discutida no presente recurso esta Corte já proferiu decisão, no mesmo sentido deste voto no RE nº 71 221-GB, relatado pelo ilustre Ministro Amaral Santos e nos ERE nºs 71 221-GB (*RTJ*, 65/397), relatado pelo ilustre Ministro Aliomar Baleeiro.

Pelo exposto, não conheço do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE nº 81 487 — SP — Rel., Ministro Bilac Pinto. Recte., Prefeitura Municipal de São Paulo (Adv., Leila Maria Passarelli). Recda., Cotran — Cia. de Transportes S.A. (Adv., Clóvis T. Pires Lopes).

Decisão: Não conhecido, unânime.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Bilac Pinto, Antonio Neder, Rodrigues Alckmim e Cunha Peixoto. Primeiro Subprocurador-Geral da República, o Dr. José Fernandes Dantas.