IMPOSTO SOBRE TRANSPORTE RODOVIÁRIO — FATO GERADOR — PASSAGEIRO

— O fato gerador do ISTR abrange o serviço de transporte de quaisquer pessoas ou passageiros.

— Interpretação do Decreto-lei nº 1.438, de 1975.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PARECER NORMATIVO Nº 50

Durante a vigência do Decreto-lei nº 284, de 28 de fevereiro de 1967, que instituiu "o Imposto sobre transporte rodoviário de passageiros", surgiram muitas dúvidas quanto à incidência do tributo no transporte de turistas, trabalhadores, congressistas etc., tendo em vista os termos em que estavam definidos o fato gerador e o contribuinte no Regulamento aprovado pelo Decreto-lei nº 64 064, de 05 de fevereiro de 1969. Embora o Decreto-lei nº 1 438, de 26.12.75, tenha definido de maneira mais clara e precisa aqueles elementos da relação jurídico-tributária, alguns contribuintes continuam entendendo que persistem as incertezas.

2. A tese contrária à tributação do serviço de transporte turístico fundamenta-se, em linhas gerais, nas alegações de que o fato gerador do ISTR, tal como definido no Decreto-lei nº 1 438/75, abrange apenas o serviço de *transporte de pessoas passageiras* e de que não foi prevista a base de cálculo do imposto relativo ao *transporte de pessoas não passageiras.*

3. Fato gerador do ISTR, nos termos do art. 2º do referido diploma legal "é a prestação ou execução, por pessoa física ou jurídica, dos serviços de transporte rodoviário de pessoas, bens, mercadorias e valores entre Municípios, Estados, Territórios e Distrito Federal, mediante a utilização de veículos automotores".

3.1 — Verifica-se que, afora as condições relativas a percurso e tipo de veículo, nada mais exige a definição. A norma legal é clara, precisa e corresponde, em essência, ao texto do art. 68, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ademais, o conceito genérico de fato gerador da obrigação principal, segundo estabelece o mesmo CTN, art. 114, "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Portanto, no caso do ISTR, a situação definida no Decreto-lei nº 1 438/75 como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do tributo é pura e simplesmente a prestação ou execução dos serviços de transporte rodoviário, pelo que é lícito desprezarem-se quaisquer considerações em torno do tipo de pessoas ou coisas transportadas e da natureza do serviço, na interpretação do dispositivo legal.

4. Entretanto alguns interpretes entendem que transporte de *pessoa não passageira* é coisa diferente do transporte de *pessoa passageira,* baseando-se, para tanto, na legislação do ISTR e na doutrina do Direito Civil que aponta características próprias de cada tipo de contrato.

4.1 — Assim, no transporte de pessoas não passageiras o contrato é consensual

e celebrado por terceiros e não pelo passageiro; o serviço é particular, pois o uso do veículo é reservado a determinadas pessoas; as condições do contrato (horário, percurso, preço etc.) são ajustadas em negociação preliminar entre as partes.

4.2 — Já no transporte de pessoas passageiras o contrato é de adesão, celebrado diretamente entre o transportador e o usuário do serviço que, ao adquirir o bilhete — instrumento e prova do acordo —, aceita preço, horário, itinerário e demais exigências regulamentares, sem discuti-las; o serviço é público, pois o veículo está à disposição de qualquer pessoa.

5. Face a legislação atual carece de qualquer fundamento lógico, legal ou doutrinário a argumentação expendida a propósito do conceito das expressões *transporte de pessoas não passageiras* e de *pessoas passageiras*. Algumas decisões judiciais proferidas na vigência da legislação anterior não se aplicam à lei nova, uma vez que esta disciplinou inteiramente a matéria, acrescentando novos conceitos e novas hipóteses de incidência. É engano dizer-se que a expressão *transporte de pessoas* apenas abrange a espécie *transporte de passageiros*. Ao contrário, *pessoa* é que é gênero, pois fará sentido lógico distinguirmos, entre as pessoas embarcadas no veículo, duas espécies: passageiro e tripulante. O Dicionário de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, por exemplo, diz: "Passageiro... Pessoa que viaja num veículo; viajante". De Plácito e Silva, in Vocabulário Jurídico — Forense, 4ª edição, página 1 127, registra: "Passageiro — derivado de passagem, de passar; designa a pessoa que está sendo levada ou está sendo conduzida, mediante uma paga, de um lugar a outro, por meio de transporte..."

6 Não procede, igualmente, a assertiva de que a legislação do ISTR também faz distinção entre aqueles conceitos. Apenas por necessidade de ordem prática, o Decreto nº 77 789, de 09 de junho de 1976, e a Instrução Normativa SRF nº 13, de 01 de março de 1977, se referem ora a transporte de passageiros, ora a transporte de turismo. Isso porque as peculiaridades de cada tipo de serviço obrigou ao uso de terminologia própria para indicar sistema de controle e documentário fiscal diferentes. Do transporte de passageiros, em linha com horário e percurso prefixados, se exige a emissão de bilhetes, a apresentação de demonstrativo de movimento mensal com dados próprios desse tipo de serviço e se lhe faculta a utilização de máquinas registradoras e contadores (catraca) no controle das receitas. Enquanto o transportador de turistas e outras pessoas deve emitir nota fiscal e preencher o demonstrativo mensal com dados pertinentes às suas atividades.

7. Saliente-se ainda que o Decreto-lei nº 1 438/75 emprega os termos pessoa e passageiro com o mesmo significado. Basta comparar os textos dos arts. 2º (conceituação de fato gerador), 3º (definição de contribuinte), bem assim do § 4º do art. 3º que trata especificamente do *transporte turístico de passageiros*.

7.1 — O Regulamento dos Serviços Rodoviários, Interestaduais e Internacionais, de Transporte Coletivo de Passageiros aprovado pelo Decreto nº 68 961, de 20.07.71 também emprega o termo passageiro tanto para os serviços especiais de transporte coletivo destinado à exploração do turismo, como para o caso de "linha regular" (arts. 91 e 92). Daí se infere que a legislação não distingue entre pessoa e passageiro; muito menos entre pessoa não passageira e pessoa passageira.

7.2 — A doutrina e a jurisprudência apenas apontam características dos tipos de contrato, mas não afirmam haver diferença entre pessoa não passageira e pessoa passageira. De outra parte, cumpre ressaltar que o art. 109 do CTN reza: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, *mas não para definição dos respectivos efeitos tributários*".

8. Quanto ao valor tributável, o art. 7º do Decreto-lei nº 1 438/75 estabelece: "A base de cálculo do ISTR é o preço da passagem ou o frete, tal como declarado, na forma do regulamento, no bilhete, no conhecimento do transporte ou em outro documento que instrumentalize a operação". Partindo de uma análise isolada deste dispositivo, há quem afirme inexistir base para se determinar o quanto do imposto relativo ao transporte de turistas, operários, estudantes etc., porque *passagem* é instrumento próprio do transporte de passageiros; enquanto *frete* e a expressão *"ou em outro documento"* referem-se somente ao transporte de cargas.

8.1 — Um exame do sentido exato do vocábulo *passagem* e a interpretação sistemática dos textos legais pertinentes demonstrarão que é infundada a tese retro aludida. Senão, vejamos.

9. De acordo com o art. 69 do CTN a base de cálculo do Imposto sobre Transporte e Comunicações "é o preço do serviço". Apesar de empregar outras palavras, o Decreto-lei nº 1 438/75 diz a mesma coisa. Frete, consoante uso corrente e segundo registra qualquer dicionário, significa preço do serviço de transporte de coisas. *Passagem* indica preço do serviço de transporte de pessoas de conformidade com a prática consagrada. Basta notar que ninguém indaga qual é o preço do serviço de transporte de X para Y. Simplesmente pergunta quanto custa a passagem; quanto é a passagem. Não é só o vulgo que assim o entende, mas os lexicógrafos também. Além de outros, o Pequeno Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa (9ª edição) registra: "Passagem... quantia com que o passageiro paga o transporte em qualquer veículo"; Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa (Mirador Internacional) diz: "Passagem... O preço pago por quem viaja como passageiro"; De Plácido e Silva in Vocabulário Jurídico (4ª edição), depois de afirmar que o termo *Passagem* possui uma infinidades de significações, acrescenta: "Na linguagem técnico-jurídica, entretanto,... Designa o próprio preço da passagem, referido no bilhete ou em outro documento, que prove o seu pagamento".

9.1 — Verifica-se, portanto, que o citado art. 7º não empregou o termo *passagem* como sinônimo de instrumento de contrato, mas significando preço do serviço de transporte de pessoas. Esse entendimento é corroborado pelo conteúdo de outros dispositivos do Decreto-lei nº 1 438/75 e do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 77 789, de 09.06.76. O art. 8º da lei básica, por exemplo, reza: "A alíquota do ISTR será de 5% (cinco por cento) sobre o serviço de transporte rodoviário de passageiros e sobre serviço de transporte rodoviário de cargas, bens, mercadorias e valores". Por sua vez, o art. 11 do Regulamento, estabelece: "A base de cálculo do imposto é o preço da passagem, dos componentes tarifários do frete ou *qualquer outra contraprestação correspondente ao serviço,* tal como declarado no bilhete de passagem, no conhecimento de transporte *ou em outro documento que instrumentalize a operação*".

9.2 — Visando especificamente ao transporte turístico o art. 14-II do Regulamento instituiu como *outro documento* a Nota Fiscal, na qual manda lançar o imposto "em parcela destacada dos demais valores, quando se tratar de transporte de pessoas ou turistas", comando esse que tem o respaldo do § 4º do art. 3º do Decreto-lei nº 1 438/75.

9.3 — A expressão "ou em outro documento", constante do aludido art. 7º, *in fine*, não se refere apenas ao transporte de cargas. Uma simples análise sintática do texto revela que nele existem três orações independentes, a saber: a base de cálculo do ISTR é o preço declarado no bilhete; a base de cálculo do ISTR é o preço declarado no conhecimento de transporte; a base de cálculo do ISTR é o preço declarado em outro documento que instrumentalize a operação (de transporte). Nosso entendimento é ratificado pelo art. 12, § 3º, do estatuto básico, assim redigido: "o Regulamento definirá as formas e os elementos necessários à padronização dos bilhetes de passagens, dos conhecimentos de transporte de cargas e demais documentos que se destinam à instrumentalização das operações a que se refere este decreto-lei". Está claro que a norma prevê, além o bilhete e do conhecimento, um terceiro tipo de documento, destinado a servir de prova de qualquer espécie de operação, seja de transporte de carga, seja de transporte de pessoa.

10. Além de tudo o que foi exposto, lembramos que o art. 3º, § 4º, do Decreto-lei nº 1 438/75 tributa expressamente o transporte de turistas, ao prescrever, *verbis*: "O imposto é igualmente devido pelas empresas que exploram serviços de turismo, mediante utilização de veículos próprios ou afretados no transporte turístico de passageiros" ... Cumpre salientar que essa norma tem objetivo de afastar quaisquer dúvidas, deixar claro a incidência do tributo nesse tipo de transporte, pois o *caput* do artigo já declara sujeito ao imposto o serviço de transporte de *pessoas*, e consoantes demonstrado nos itens 6 e 7 deste parecer inexiste distinção entre os vocábulos passageiros e pessoa, para efeito de exigência do ISTR.

11. Concluindo, afirmamos que o serviço de transporte rodoviário de pessoas, salvo o de natureza estritamente municipal, está sujeito ao ISTR, nos termos do Decreto-lei nº 1 438, de 26.12.75, e do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 77 789, de 09 de junho de 1976, quaisquer que sejam as características do contrato respectivo.

12 Coerente com as conclusões deste parecer afirmamos ainda que a não incidência prevista no art. 2º, inciso VIII, do Decreto nº 77 789 de 09.06.76, aplica-se ao serviço de transporte de turistas, operários, estudantes etc., efetuado, entre municípios integrantes de uma mesma Região Metropolitana estabelecida em lei.

CST/ASSESSORIA, em 04 de julho de 1977.

Manoel Fernandes Neto
Fiscal de Tributos Federais

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às Superintendências Regionais da Receita Federal para conhecimento e ciências aos demais órgãos subordinados.

Antonio Augusto de Mesquita Neto
Coordenador