PARECER

O CONCEITO DE PASSAGEIRO PARA EFEITOS DE TRANSPORTE URBANO E METROPOLITANO — O ICMS SOBRE TRANSPORTES

CONSULTA

Formula-me, o eminente advogado *Dr. Darci Norte Rebelo*, a seguinte consulta:

"A consulente é uma empresa de ônibus que atua na RM de Porto Alegre, onde possui serviços concedidos pelo DAER e, paralelamente, atua em fretamentos diários para indústrias e estudantes. Esses transportes fretados também possuem características semelhantes aos urbanos, por envolver essa movimentação pendular (residência-trabalho; residência-escola e vice-versa) que define os transportes de tipo urbano ou metropolitano, e são executados dentro da Região definida pelo Decreto Estadual de isenção.

A consulente nunca recolheu o ICMS por

entender que estava isenta, tal como no tempo do ISTR; em 1990, foi efetuada consulta à Fazenda e surgiu o Parecer 101/90 que, sem indicar lei alguma, "criou" a distinção entre passageiro (transporte celebrado com aquele determinado indivíduo) e pessoas (que não se caracterizam propriamente como passageiros).

Interessa, agora, antes de promover a ação, obter sua opinião sobre os seguintes pontos:

1. A Consulente presta serviços de fretamento contínuo de passageiros, com características de transporte urbano ou metropolitano, para indústrias, transportando-os diariamente entre residência e local de trabalho; em menor escala, transporta também, diariamente, estudantes também na RM de Porto Alegre;

2. Pergunta-se, inicialmente, se a legislação tributária distingue entre passageiros e pessoas para efeito da legislação do ICMS;

3. Indaga-se, a seguir, qual a base legal de Parecer 101/90, do Fisco estadual que cria a distinção entre *passageiro e pessoal*;

4. Perquire, ainda, se se inexiste essa distinção, os serviços da Consulente se enquadram na isenção estabelecida pelo Convênio 24/89, de 7.02.89, relativa à "prestação de serviços de transporte intermunicipal de passageiros, desde que com características de transporte urbano ou metropolitano".

RESPOSTA

De rigor, a consulta formulada centrada está no fato de, sem base em texto formal de lei, o parecer da Secretária da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, haver pretendido distinguir entre pessoas e passageiros, os usuários de transporte coletivo pago, a fim de tributar pelo ICMS as primeiras e desonerar os segundos contra a clareza da doutrina, a orientação pretérita de órgão administrativo encarregado de elucidar o tributo vigente ao tempo da Constituição anterior e os mais elementares princípios esculpidos na língua portuguesa[1].

Antes de responder, todavia, às questões formuladas, mister se faz quatro rápidos comentários sobre pontos básicos, de resto já examinados com pertinência pelo ilustre advogado consulente, em estudo que me submete.

O primeiro aspecto diz respeito à natureza jurídica do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte. O segundo, concerne ao princípio da estrita legalidade, que rege o direito tributário. O terceiro, refere-se à técnica hermenêutica aplicável à imposição fiscal, em face da desoneração tributária e do respeito necessário às regras próprias de outros ramos jurídicos e, por fim, o último aspecto, de natureza semântica, vincula-se ao fato de que o intérprete não pode deturpar o idioma para obter resultados diversos do que a forma expressional instrumentalizada pela lei exige[2].

Apenas depois, responderei, de forma mais sucinta, às questões formuladas.

A primeira questão é a que diz respeito ao alargamento do fato gerador do antigo ICM, introduzido pela Constituição de 1988. Desde

1 Gilberto Caldas lembra que: "Ubi Lex Non Distinguit, Nec Interpres Distinguere" — Onde a lei não distingue não pode o intérprete fazê-lo. "E isso quer dizer: ubi lex non distinguit, nec interpres distinguere, pois é regra fundamental de boa lógica que se vejam as palavras subordinadas às próprias épocas em que foram empregadas, a fim de ser exposto e compreendido o texto tal qual ele é, e não tal qual o queremos ver". História e Prática do *Habeas Corpus*, Pontes de Miranda, 1ª edição, p. 184" (Novo Dicionário de Latim Forense, Livr. e Editora Universitária de Direito Ltda, 1984, p. 262).

2 Ludwig Wittgenstein considerava de tal relevância o respeito ao idioma que praticamente reduziu a filosofia à forma expressional correta. James Colbert assim se refere ao filósofo austríaco: "Esta idea de juego linguístico deja en pie la posibilidad de que, para ambos W., el lenguaje científico (de las ciencias naturales) es el único ue tiene la función de informar, de formular proposicones verdaderas. Más imporante aún es que para "ambos" W., el primero y el último, la función de la filosofia sigue siendo la misma, *la de clarificar las confusiones linguísticas. El filósofo tiene como misión administrar una especie de terapia a las ambiguedades del lenguaje*" (grifos meus) (Gran Encilopedia RIALP, tomo XXIII, ed. Rialp, 1984, p. 766).

a discussão na Subcomissão de Tributos presidida por Francisco Dornelles e relatada por José Serra, foi colocada a questão sobre a retirada de cinco impostos da União, transferindo-os para o âmbito estadual[3].

Convidado a expor para os 24 intérpretes daquela Subcomissão, não considerei desavisada a transferência, muito embora alertasse para o risco de desuniformização de critérios e a possibilidade de impostos de natureza nitidamente regulatórios se transformarem em impostos arrecadatórios, com prejuízo ao desenvolvimento nacional[4].

Quando, mais tarde, o denominado grupo

3 Es :revi: "Instalados os trabalhos constituintes e após a discussão do regimento interno, foi o Congresso com tais poderes dividido em 24 Subcomissões, das quais uma delas dedicada ao Sistema Tributário.
A Subcomissão de Tributos estava vinculada à Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, tendo como relator, o Deputado José Serra e presidente o Deputado Francisco Dornelles. Os Deputados Benito Gama e Fernando Coelho foram, respectivamente, o presidente e o relator da Subcomissão.
Durante duas semanas ouviram os constituintes vinculados à Comissão, além do meu, o depoimento do seguintes especialistas: Fernando Resende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana Hugo Machado, Orlando Caliman, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho e Guilherme Quintanilha, passando a trabalhar, de rigor, com dois anteprojetos articulados que lhe foram levados, a saber: o preparado pela IPEA da Secretaria de Planejamento e aquele levado por mim em nome do IASP e da ABDF.
Os dois projetos tinham contextura clássica de um sistema rígido, embora fosse o da IASP mais conservador e o do IPEA mais federalizado, no pressuposto de que a uma maior descentralização de receitas corresponderia uma maior descentralização de atribuições. No projeto do IASP, a descrença de que os constituintes e o modelo federativo brasileiro voltar-se-iam para a dupla descentralização fez com que a descentralização de receitas fosse mais tímida, visto que o projeto não hospedava matéria pertinente à descentralização de atribuições, como, de resto, também não hospedava o do IPEA.
O texto final da nova Constituição veio a demonstrar que os temores do nosso grupo eram mais fundados que a profissão de fé apresentada pelo IPEA na dupla descentralização federativa: de receitas e de atribuições. Do Primeiro anteprojeto surgido da Subcomissão, portanto, resultou projeto convergencial em que os alicerces fundamentais foram retirados dos dois esforços coletivos, posto que ambos os grupos (IASP-ABDF e IPEA-Seplan) trabalharam em seu estudo por mais de um ano, servindo tal reflexão acadêmica de valiosa contribuição para os primeiros textos constituintes.
Deve-se notar que o anteprojeto IASP-ABDF foi mais jurídico e o do IPEA mais econômico-financeiro, embora ambos cuidassem de aspectos jurídicos e econômicos" (Sistema Tributário na Constituição de 1988, 4ª ed., ed. Saraiva, 1992, p. 37/41).

4 Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: "Atendendo à sugestão do Constituinte Mussa Demes, vou apenas registrar o notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas três semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional. Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.
Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os Profs. e Técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho; o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; Os Secretários de Finanças das Capitais; o DIEESE; a Organização das Cooperativas Brasileiras; o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários; a Unafisco e a Fafite; as entidades representativas do municipalismo brasileiro — a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios,

"Centrão" pediu a Hamilton Dias de Souza e a mim um anteprojeto substitutivo, em parte hospedado pela Constituinte, não mantivemos a desincorporação de 5 impostos (os três únicos, comunicações e transportes) da competência da União, mas, à época, era inegociável o retorno à situação anterior. Tal anteprojeto, eu o reproduzi na 1ª edição do livro "O sistema tributário na Constituição", Ed. Saraiva[5].

É fundamental lembrar que, nas 3 fases de discussão da agregação dos 5 impostos à competência estadual, nunca se colocou em dúvida que o imposto sobre transportes da União era aquele que se incorporava à competência impositiva dos Estados e apenas ele. Em outras palavras, na Sub-Comissão de Tributos, na Comissão de Sistematização e no Plenário, já com o domínio o grupo, que se auto-denominara de "Centrão", sobre matéria tributária e econômica, cuidou-se da singela alteração de competência impositiva e nada mais[6].

a Confederação Nacional dos Municípios e o IBAM.

Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira.

O resumo das palestras consta do presente relatório, sob a forma de anexo. Os debates foram conduzidos participativamente, dando-se a todos os membros da Subcomissão condições de expor livremente suas idéias, o que contribuiu para o bom andamento dos trabalhos apresentados, bem como divulgar aos demais membros da Subcomissão a síntese das sugestões de Constituintes e de não-Constituintes encaminhadas à presidência e ao Relator, realizou-se reunião plenária em que foi debatida uma pauta contendo os assuntos em torno dos quais gravita maior número de propostas apresentadas. Os membros desta Subcomissão presentes à referida reunião externaram suas opiniões sobre tais assuntos e outras questões relevantes para a elaboração do anteprojeto. A subcomissão recebeu 818 sugestões de Srs. constituintes e 40 sugestões de entidades e outros interessados, num total de 858, as quais, depois de detidamente analisadas, passarão a integrar o presente relatório acompanhadas dos respectivos pareceres" (Diário da Assembléia Nacional Constituinte, 19 jun. 1987, p. 139).

5 Assim o encaminhamos: "São Paulo, 7 de janeiro de 1988. Anteprojeto solicitado pelos Parlamentares abaixo nomeados.

Eminente Senador e Deputados, Roberto Campos, José Lourenço, Eduardo Magalhães, Roberto Cardoso Alves, Cunha Bueno, Gastone Righi, Guilherme Afif Domingos, Bonifácio Andrada, Antonio Defim Netto.

Conforme havíamos prometido, enviamos-lhes proposta de alteração do texto relativo ao capítulo pertinente ao Sistema Tributário Nacional.

Parecem-nos de grande importância as alterações sugeridas, que procuram corrigir imperfeições evidentes, como, por exemplo, a não-inclusão das contribuições em geral dentre os tributos; a não-fixação do limite individual na contribuição de melhoria; a distorção do conceito clássico de "normas gerais de direito tributário", que tem permitido a excelente aplicação de um código nacional de tributação, a par de várias outras.

Demais disso, procura-se escoimar da discriminação de competências impositivas figuras impróprias, como o adicional de imposto de renda estadual e o imposto sobre grandes fortunas.

No que respeita à partilha do produto da arrecadação tributária, sugerimos manter o que foi conquistado pelos Municípios e consta do projeto da Comissão de Sistematização, mas não os acréscimos de transferências para os Estados, sob pena de esvaziar-se a União e provocar, por esta, elevação da carga tributária para atender à despeja pública, o que tornaria a pressão fiscal insuportável.

Na oportunidade, aproveitamos para renovar-lhes protestos de consideração e respeito, subscrevendo-nos, Atenciosamente. Ives Gandra da Silva Martins — Hamilton Dias de Souza" (Sistema Tributário na Constituição de 1988, ed. Saraiva, 1989, p. 293/294).

6 Escrevi: "Já defendi, no passado, a tese de que não há prestação de serviços que não implique fornecimento de alguma mercadoria, ou fornecimento de mercadoria que não implique prestação de serviços. Um parecer jurídico datilografado é veiculado por folhas de papel, sendo clara prestação de serviços e não fornecimento de mercadoria (papel datilografado). Uma montadora de automóveis presta mais serviços (montando peças recebidas de terceiros) do que produz produtos, mas a venda de um automóvel não é prestação de serviços e sim fornecimento de mercadorias. Por esta razão, os impostos sobre circulação de produtos, mercadorias ou serviços

Não procede, portanto, a concepção daqueles que pretendem ver não apenas mera transferência de competência, mas um alargamento da prestação de serviços de transportes, transplantado da União para os Estados[7].

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade, entendendo que o aqui exposto consiste no espírito daquela transferência de competência impositiva, em nível constitucional. Deixou claro, o Pretório Excelso, em liminar concedida, que os Estados não podem cobrar ICMS sobre a navegação aérea — que também não fora objeto de incidência no ISTR da lei suprema pretérita — acrescentando, ao argumento da competência privativa da União em explorar os serviços elencados no incisos VII do artigo 21 (competência de atribuições), o de que os convênios reguladores do artigo 34 § 8º do ADCT não podem substituir a lei complementar, visto que foram indicados exclusivamente para suprir o "vácuo" legislativo e não para alterar princípios ou normas gerais já consagrados e recepcionados pela Carta Magna[8].

Ressalte-se, na posição incisiva do Ministro Rezek, também relator em plenário, a seguinte afirmação:

"O Convênio ICMS nº 66/88 não menciona expressa e destacadamente a navegação aérea no âmbito de incidência do ICMS. Os Convênios posteriores, no entanto, revelam que seus signatários consideraram que essa atividade estava compreendida nas expressões genéricas "serviços de transporte interestadual e intermunicipal", empregadas nos arts. 1º e 2º, IX, daquele primeiro Convênio. A locução "serviços de transporte interestadual e intermunicipal", constante do art. 155, I, alínea "b", da Constituição Federal, contudo, não compreende a navegação aérea.

Demonstra-o o elemento histórico, seja pelo significado que se atribuiu a expressões idênticas nos textos constitucionais precedentes, especificamente para efeito de incidência de impostos sobre serviços de transportes, seja pelos trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte, que revelam o objetivo de ampliar o campo de incidência do artigo ICM, nele incluindo os serviços de qualquer natu-

têm um núcleo comum indissociável, cabendo à lei determinar os casos em que, pela teoria da preponderância, a concepção de mercadoria fornecida prevalece sobre a de prestação de serviços incluído ou os casos em que a hipótese é inversa.

O constituinte, todavia, apenas colocou, na órbita de ação do ICM, a prestação de serviços de transportes, excluindo o municipal, e o de comunicações, mantendo os demais serviços na competência dos municípios.

Por outro lado, agregou ao ICMS as operações de circulação de minerais, combustíveis e energia elétrica, em que pese a doutrina divergir se se estaria perante fornecimento de mercadorias ou prestação de serviços. Para o constituinte, fornecimento de energia é venda de mercadoria e não prestação de serviços.

Dessa forma, ficou alargada a competência dos Estados e Distrito Federal, na exigência do ICMS, como alargada ficou a participação dos municípios na receita do ICMS, com o que a União passou a ser a grande prejudicada ao perder cinco impostos a favor dos primeiros" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, ed. Saraiva, 1990, p. 354/355).

7 Pinto Ferreira lembra que: "A Constituição Federal vigente ampliou o espectro do ICMS, que se tornou mais abrangente. Ele inclui presentemente o antigo ICM, os impostos únicos da CF de 1969 (art. 21, VIII e IX), a saber, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais, impostos únicos pertencentes à União, agora mais os de serviços de comunicações. Foram apenas dois serviços incorporados: transportes interestaduais e comunicações" (Comentários à Constituição Brasileira, 5º volume ed. Saraiva, 1992, p. 448).

8 O artigo 21 inciso VII da Constituição Federal e o § 8º do artigo 34 do ADCT têm a seguinte dicção: "Art. 21. Compete à União: ... VII — emitir moeda".

"Art. 34. § 8º. Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria."

reza, anteriormente submetidos à tributação municipal, e os serviços de transporte rodoviário interestadual *e intermunicipal de passageiros e cargas, até então sujeitos à tributação federal.* Demonstra-o, igualmente, a própria dicção constitucional, em que se utiliza as expressões "seviços de transporte" para referir o transporte rodoviário e ferroviário (CF/88, art. 21, XII e XIII, e 22, IX) e "navegação aérea e aeroespacial", no tocante à exploração dos serviços aéreos e aeroespaciais (CF/88, arts. 21, XII, e 22, X). Ademais, a competência para legislar sobre navegação aérea é privativa da União, à qual também compete a exploração desse serviço, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão (CF/88, arts. 22, I e X, e 21, XII "c"). Nenhuma ressalva inequívoca existe no texto constitucional que permita aos Estados legislar para o exercício do pretendido poder impositivo na matéria.

Mesmo que a Constituição admitisse a imposição tributária estadual, o seu exercício dependeria de lei complementar, cuja falta não poderia ser suprida mediante convênio celebrado com fundamento no art. 34, § 8º do ADCT da Constituição Federal, como demonstra a inicial da ADIn 1.083-2/DF" (grifos meus), demonstrando que os convênios não são substitutivos da lei complementar, principalmente quanto aos princípios recepcionados.

Tais considerações preambulares objetivam demonstrar que:

a) o ICMS incidente sobre transportes exterioriza, de rigor, singela transferência de competência impositiva de nível federal para a estadual, determinada pela lei suprema;

b) os convênios, na linha do julgamento do S.T.F. na ADI 1.089-1, não podem criar novas hipóteses de incidência nem substituir a lei complementar, visto que a hipótese do § 8º do artigo 34 do ADCT objetivou apenas regular o "vácuo legislativo", tese que expus desde a primeira edição de meu livro "O sistema tributário na Constituição" (1989, ed. Saraiva)[9].

A conseqüência natural da interpretação histórica e da análise jurisprudencial sobre a questão dos transportes, é que, até que haja a publicação de lei complementar material aprovada pelo Congresso Nacional por maioria absoluta (art. 69 da Constituição Federal), os princípios do CTN não incompatíveis com a lei suprema atual foram recepcionados e a incidência do ICMS só pode recair sobre os mesmos serviços que, no passado, recaía o ISTR de competência da União.

Por via de conseqüência, a consagrada exegese oficial dos limites impositivos aplicáveis ao ISTR, é aplicável ao ICMS, assim como a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuinte[10].

9 Escrevi: "Na falta de lei complementar editada para a instituição do ICMS no prazo de sessenta dias contados da promulgação da constituinte, as disposições transitórias autorizam os Estados a fixar nomes para regular provisoriamente a matéria. Tal autorização, à evidência, só pode versar sobre as lacunas existentes e sobre os dispositivos da lei complementar anterior não recepcionados. Entretanto, o dispositivo entusiasmou de tal forma os senhores Secretários da Fazenda dos Estados que eles produziram um convênio inconstitucional (66/86), com características de confuso regulamento. Não há nele nem estrutura, nem perfil de lei complementar.
Pelo fato de ter sido redigido por autênticos "regulamenteiros" — na feliz expressão de Alcides Jorge Costa — e não por legisladores, o Convênio 66/86 é voltado exclusivamente para arrecadação, sendo lacunoso sobre os demais aspectos de real política tributária, que seria necessário plasmar no sistema nacional — sem falar no vício de inconstitucionalidade de que poderia, em alguns dispositivos, revogar a lei complementar recepcionada" (Sistema Tributário na Constituição de 1988, ob. cit., p. 288).

10 O artigo 146 inciso III da Constituição Federal declara que: "Cabe à lei complementar: ... III. *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*, especialmente sobre: *a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;* b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas" (grifos meus).

Este aspecto preambular é de particular relevância para a resposta final que ofertarei no presente parecer.

O segundo aspecto é mais elementar. Não há autor que, tendo escrito sobre direito tributário, tenha deixado de tratar do princípio da legalidade. E todos, todos, todos sem exceção, sabem que a legalidade tributária é estrita, em face do princípio da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal[11].

Coordenei o 6º Simpósio Nacional de Direito Tributário, aberto pelo Ministro José Carlos Moreira Alves, e todos os autores do Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6, que refletiram sobre a matéria para o referido conclave, foram unânimes na afirmação de que, além de "escrita", a legalidade tributária é "estrita". Somente a lei, apenas a lei, exclusivamente a lei é fonte formal da obrigação tributária, não tendo, o Poder Executivo, qualquer possibilidade de criar imposição fiscal sem fonte formal, ressalvadas as exceções constitucionais do IPI, IOF, II e IE e a possibilidade da delegação de competência legislativa constitucional, quando da utilização dos veículos da "medida provisória" ou da "lei delegada".

Já sobre a matéria escrevi:

"Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto.

À Exigência da "lex scripta", peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da "lex stricta", própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), *não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento* (os grifos são nossos).

Yonne Dolácio de Oliviera, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributá-

11 Yonne Dolácio de Oliveira ensina: "Na criação e alteração dos tributos, o Legislativo dos entes de governo, por força da norma constitucional que lhes outorga a competência impositiva (e que é norma de organização da atribuição de poderes), recebe o poder para traçar na lei de incidência, o fato-tipo legal, a que vai ligar, como conseqüência ou estatuição, o tributo. Tal atribuição assegura ao legislador ordinário, com exclusividade, a opção para a escolha dos fatos tributáveis, o poder de proceder à qualificação tipológica, isto é, a seleção de tais fatos de acordo com os fins por ele objetivados para defini-los na hipótese de incidência. Também, com exclusividade, toca-lhe o poder de determinar o "quantum" do tributo (base de cálculo e alíquota) e o sujeito passivo.

Essa competência atribuída pela Constituição, por exigência desta, quando exercida deve observar a norma geral do art. 97 do C.T.N., isto é, o legislador ordinário deve proceder à definição exaustiva dos elementos do fato-tipo legal ou hipótese de incidência, do sujeito passivo, e dos elementos da quantificação do tributo — a base de cálculo e a alíquota" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6, co-edição CEEU/ed. Res. Tributária, 1991, p. 503/504).

ria, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "numerus clausus" veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)", e não tenho porque mudar a posição[12].

Ora, nenhum parecer — ato regulamentador do Poder Executivo — pode criar obrigação fiscal sem fonte formal de direito, razão pela qual distinções decorrentes de interpretações oficiais, convenientes e coniventes, sem que a lei as tenha albergado, são rigorosamente de valor nenhum, sujeitando, inclusive, as autoridades, nos prejuízos que tenham ocasionado a terceiros, à responsabilização civil, nos termos do artigo 37, § 6º, que é imprescritível por força do § 5º do mesmo artigo[13].

Tal aspecto é de particular relevância para a presente reflexão, visto que toda a ação do governo do Rio Grande do Sul para tributar os serviços de transportes de passageiros remunerado e praticado pela consulente reside em distinção, sem fonte formal em lei, instituída por intérprete oficial que distingue "passageiro" de "pessoa" para efeitos de tributação, nada obstante os dois serem transportados e os serviços remunerados e as rotas serem os mesmos. Mais do que isto, a distinção sem fonte formal lega, por outro lado, fere o idioma, a jurisprudência, a doutrina e a orientação anterior, recepcionada pela Constituição atual, do conceito de usuário dos serviços de transportes determinado pelos exegetas do transferido ISTR para a competência estadual[14].

12 Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 1982, p. 57/58.

13 Os dois parágrafos estão assim redigidos: "Art. 37 — § 5º A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, *ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento.*

§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadores de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, *assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo e culpa*" (grifos meus).

14 Roque Antônio Carraza preleciona: "O termo "lei", contido no art. 150, I da CF, deve ser entendido *stricto sensu*, isto é, no sentido de lei ordinária. De fato, a reserva de lei — princípio que a interpretação sistemática deste artigo consagrou — assume a forma de limitação ao Executivo, vedando sua ingerência na tarefa de criar ou aumentar tributos. Em verdade, como ensinava Pontes de Miranda, esta proibição cristaliza um reclamo histórico muito anterior ao próprio advento do constitucionalismo. Não devemos nos esquecer de que o princípio da estrita legalidade tributária nasceu e prosperou com o escopo de limitar o poder governamental, fazendo com que a tributação dependesse do consentimento dos governados, por intermédio dos Parlamentares (que, de modo mais próximo e direto, os representam). Ele exige que a tributação seja determinada não pelo Executivo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para elaborar as leis.

A tradição histórica mereceu guarida, em nosso país, cuja Constituição, ao adotar os princípios republicano e da tripartição do poder, consagrou a necessidade dos tributos serem consentidos pelo Poder Legislativo, representante imediato da vontade popular. Notamos que só a lei ordinária pode garantir, em toda a amplitude, a generalidade e a igualdade da tributação, exigências inpostergáveis de nosso ordenamento jurídico. Além disso, o art. 48 da Lei Maior estabelece que cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, "especialmente" sobre sistema tributário,

Em que pese a mendicância semântica da distinção pretendida, a pobreza doutrinária da formulação oficial, o pauperismo exegético, em face da orientação anterior recepcionada, e a indiscutível fragilidade, perante a conformação do STF no caso da navegação aérea, da área de abrangência dos transportes — que até poderia ser discutível, se a própria Constituição assim definisse ou a lei formal lastreasse a pretensão governamental -, é de se lembrar que a distinção entre "passageiro" e "pessoa" não consta de qualquer lei e busca suporte em manifestação do eminente tributarista Marco Aurélio Greco, em palestra, logo após a promulgação da Constituição (1988), na qual em nenhum momento admitiu que tal distinção poderia ser realizada independente *de lei formal*. O eminente mestre apenas expressou opinião pessoal, em tese, sobre uma Constituição que não tinha sido sequer examinada em profundidade e antes do Convênio 66/88. Vale dizer, expôs apenas uma opinião doutrinária. Em nenhum momento repito, na exposição do 1º Encontro de 1988, do qual também participei, o princípio *da legalidade formal foi objeto de sua formulação* e estou convencido de que não admitiria nunca imposição fiscal sem lei formal e material[15].

A distinção, portanto, do referido parecer do governador, sem fonte formal e material, fere o princípio da estrita legalidade, visto que, sem lei, não é possível qualquer imposição fiscal, salvo as expressas exceções constitucionais[16].

Os dois outros aspectos merecem considerações rápidas.

O primeiro deles diz respeito à interpretação no direito tributário. As regras da Hermenêutica são universais, mas há necessidade de

arrecadação e distribuição de rendas (inc. I). Ora, este vocábulo (especialmente) significa que o Congresso Nacional (e, por extensão, a Assembléia Legislativa, a Câmara Municipal e a Câmara Legislativa, cada qual, evidentemente, em seu campo privativo de atribuições) — que, por meio de lei ordinária, pode cuidar de praticamente todas as matérias de competências da União — tem competência privativa e exclusiva para tratar de tributos (em sentido amplo). Se o Presidente da República, como querem alguns, pudesse criar ou aumentar tributos (por meio de medidas provisórias ou de leis delegadas), o precitado inc. I do art. 48 da Carta Magna perderia a razão jurídica de existir.

Portanto, a criação e a majoração de tributos continuam, sem exceção, submetidas à legalidade formal e material. Só a lei ordinária pode criar ou aumentar tributos (com exceção dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais da União, que, como vimos, devem ser criados ou aumentados por meio de lei complementar)" (Curso de Direito Tributário, volume I, 3ª ed., ed. Cejup, 1994, p. 108/109).

15 Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari ensinam: "De nossa parte, entendemos que o ICMS atual é o antigo ICM ao qual foram agregadas incidências de serviços. Assim concluímos a partir da análise comparativa dos textos constitucionais.

Cotejando a norma constitucional que estabelecia a materialidade da hipótese de incidência no ICM (art. 23, II, da CF/67) com o do atual ICMS (art. 155, I, "b", da CF/88), verifica-se que a cláusula que atribui competência aos Estados para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias permaneceu inalterada. Nessa parte os textos são literalmente idênticos. Distinguem-se apenas quando o atual prevê a incidência do ICMS também sobre serviços.

Portanto, na concepção constitucional trata-se do mesmo imposto. Além disso, nenhum indicador existe na CF/88 que possa ser invocado para dizer que o Constituinte pretendeu realizar uma ruptura no ordenamento do tributo.

Sendo assim, concluímos que toda legislação anterior que não colida com dispositivos constitucionais atuais foi recepcionada pela Constituição de 1988, continuando a vigorar plenamente; pela mesma razão, toda jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal, construída sobre conceitos não alterados e determinando seu sentido e alcance, continua pertinente" (grifos meus) (Curso de Direito Tributário, volume 2, 3ª ed., ed. Cejup, 1994, p. 145/146).

16 O § 1º do artigo 153 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V".

sua adaptação às peculiaridades dos diversos ramos do direito[17].

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 107 a 112, cria um complexo de princípios próprios para a interpretação do direito tributário, de rigor, objetivando a proteção do pagador de tributos. Sobre proibir a analogia (§ 1º art. 108), para a imposição tributária, e aplicar o princípio de "in dubio pro reo", para os casos de dúvida (art. 112), condiciona o legislador e o intérprete público a não ferirem princípios fundamentais dos outros direitos, em clara demonstração de que tais artigos são mais um "Estatuto hermenêutico a favor do contribuinte" do que uma "Carta de Autorização à imposição fiscal". Viabiliza, de rigor, o legislador complementar, princípios de limitação constitucional ao poder de tributar, de resto, uma das funções da lei de tal hierarquia[18].

À evidência, as técnicas hermenêuticas conhecidas não podem deixar de servir de elemento subsidiário à arte e ciência da interpretação do direito tributário. A própria colocação de que as isenções se interpretam "literalmente", hoje já ultrapassada está, entendendo, todos os autores, sem exceção, que o "literal" lá manifestado, não se refere apenas à interpretação gramatical, mas histórica, teológica e, principalmente, sistemática[19].

17 Carlos Maximiliano lembra que: "A interpretação, como as artes em geral, possui a sua técnica, os meios para chegar aos fins colimados. Foi orientada por princípios e regras que se desenvolveu e aperfeiçoou à medida que envolveu a sociedade e desabrocharam as doutrinas jurídicas. A arte ficou subordinada, em seu desenvolvimento progressivo, a uma ciência geral, o Direito, obediente, por sua vez, aos postulados da Sociologia; e a outra, especial, à Hermenêutica. Esta se aproveita das conclusões da Filosofia Jurídica; com o auxílio delas fixa novos processos de interpretação; enfeixa-os num sistema, e, assim, areja com um sopro de saudável modernismo a arte, rejuvenescendo-a, aperfeiçoando-a, de modo que se conserve à altura do seu século, como elemento de progresso, propulsor da cultura profissional, auxiliar prestimosa dos pioneiros dos pioneiros da civilização.
Do exposto ressalta o erro dos que pretendem substituir uma palavra pela outra; almejam, ao invés de Hermenêutica, — Interpretação. Esta é aplicação daquela; a primeira descobre e fixa os princípios que regem a segunda. A Hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar" (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9ª ed., ed. Forense, 1979, p. 1).

18 O artigo 146 inciso II da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "Art. 146 Cabe à lei complementar: ... II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar", estando os artigos 108 § 1º e 112 do CTN assim redigidos: "Art. 108 — § 1º o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei";
"Art. 112 A lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, *interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado*, em caso de dúvida quanto: I. à capitulação legal do fato; II. à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III. à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV. à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação" (grifos meus).

19 Paulo de Barros Carvalho esclarece: "Entendem que o método literal seria aquele em que o intérprete toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico, procurando colher as inferências que são o escopo do labor interpretativo. O critério histórico-evolutivo requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei. Já o método lógico de interpretação jurídica, diz Carlos Maximiliano que consiste em diligenciar o intérprete no caminho de desvendar o sentido das expressões de direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal. O teleológico, por seu turno, tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da *ocasio legis*, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado. Por fim, o método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicação dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta.

Tais considerações objetivam demonstrar que não se pode pretender interpretar o direito tributário contra o disposto nos artigos 107 a 112 do CTN. Não se pode distinguir onde a lei não distingue. Não se pode criar hipótese de imposição por força de manipulação analítica, estabelecendo diferenças inexistentes na lei para aumentar o nível de arrecadação sem hipótese de imposição legal.

Mas, principalmente, não se podem alterar institutos de direito privado, para criar tais imposições.

Os artigos 109 e 110 do CTN são de manifesta clareza:

"Art. 109. 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";

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias"[20].

É de se lembrar que, ao referir-se aos princípios gerais, institutos, conceitos e formas esculpidas na Constituição cuida, o legislador, de todos os institutos e princípios de direito privado, na medida em que não há menor possibilidade de algum instituto de direito privado estar em desacordo com a Constituição. Ou o princípio de direito privado, a figura de direito privado é constitucional e, portanto, protegido de deturpações e desfigurações pela legislação tributária, ou é contra a Constituição e não se sustenta pelo vício maior[21].

Ora, o conceito de passageiro não é próprio de direito tributário. É de definição pelo direito privado, como o é o conceito de serviços

Pretende a doutrina convencional que a interpretação se faça pela interveniência de todos os métodos, por intermédio de aplicações sucessivas. Ao percorrê-los, terá o interprete esgotado o estádio declarativo, devendo ingressar na fase integrativa, caso haja topado com a existência de lacunas" (Curso de Direito Tributário, 4ª ed., ed. Saraiva, 1991, p. 74).

20 Antonio Franco Campos explica: "A simples leitura de ambos os dispositivos oferece-nos uma conclusão preliminar: não se poderá interpretar, isoladamente, um art. do outro, já que seus conteúdos estão intimamente ligados.

Ao desenrolar dos estudos tratamos, em geral, das disputas decorrentes dos dois dispositivos: a) a doutrina romana é pelo resguardo da forma; também a tradicional é de apego à forma, no sentido de forma lícita do direito privado; b) no direito alemão há forte tendência de aplicar-se a lei segundo a realidade dos fatos econômicos, melhor dizendo, aceitou-se a prevalência econômica; c) no direito espanhol, o sentido jurídico predomina sobre o econômico, se o molde empregado for válido; a separação de campos entre o econômico e o jurídico é para que o estudo se desenvolva em ambas as esferas; d) o entendimento de Jarach é pela prevalência da realidade econômica, sobre a forma jurídica, o que não é ponto extreme de dúvida: a interpretação econômica vincula-se ao princípio da economia do imposto, aceito pela maioria dos Mestres, como já vimos.

Parece-nos não ser necessário ressaltar-se que os conteúdos dos arts. 109 e 110, do CTN são o "nó górdio" da problemática tributária, de maneira especial nos dias de hoje" (Direito Tributário nº 3, ed. José Bushatskky, 1975, p. 216).

21 Hugo de Brito Machado ensina: "Não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas, para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de direito privado, para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável, pelo legislador, independentemente da regra do CTN.

Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. *Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado. Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas*" (grifos meus) (Curso de Direito Tributário, 5ª ed., ed. Forense, 1992, p. 67/68).

de transporte. No máximo este poderia ter, enquanto serviço público, também uma configuração própria de direito administrativo, sem deixar de ostentar aquela de direito privado.[22].

Ora, quando doutrinadores, legislação e interpretações oficiais declaram que passageiro é todo aquele que se utiliza de transporte alheio, remunerado direta ou indiretamente, ou gratuito, não há como pretender desfigurar o direito ancilar para criar "direito privado tributário" diverso, formando distinções inexistentes[23].

É de se lembrar que a base de cálculo de qualquer tributo incide sobre a mesma realidade patrimonial (pessoal ou real), que não é conformada pelo direito tributário, mas por outros ramos do direito (civil, comercial, econômico, financeiro etc.). Ora, esta realidade conceitual é estranha ao direito tributário, visto que não pode, a legislação fiscal, alterar os conceitos próprios do direito privado, mas apenas definir os efeitos tributários sobre eles[24].

Nesse sentido, o estudo, que tive oportunidade de examinar, do Dr. Darci Rebelo demonstra como o tratamento de direito privado e de outros ramos do direito, em relação aos passageiros, não cria a distinção pretendida.

Deve-se ler, por exemplo, do bem colocado estudo do eminente causídico,tais trechos de particular relevância:

"16. A dicção "passageiro" é tradicional desde o direito marítimo, a primeira forma de transporte coletivo organizado que se conheceu. O vetusto Código Comercial possui um

22 A Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva dirigida por Limongi França assim cuida do verbete "passageiro", em que se refere *às diferentes formas passivas de contextos*": "Viajante. *Parte no contrato de transporte* (pelas diferentes formas possíveis)" (grifos meus) (Enciclopédia SARAIVA do Direito nº 57, ed. Saraiva, 1977, p. 221/222).

23 Ruy Barbosa Nogueira explicita: "O art. 109 ao dispor que "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", teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o Direito Tributário mantém com o Direito Privado. Isto significa que, quando as categorias do Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentro deste.

A disposição do art. 110 tem conexão com a matéria tratada no art. 109, mas na verdade não constitui propriamente regra de interpretação. *É antes uma proibição e orientação dirigidas ao legislador ordinário*, pois reza que "a lei tributária não pode alterar a definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. *Por outras palavras, significa que a matéria de competência é constitucional e a lei ordinária não pode nem mesmo por essa forma indireta defini-la ou limitá-la*" (grifos meus) (Curso de Direito Tributário, 10ª ed., ed. Saraiva, 1990, p. 117).

24 José Eduardo Soares de Mello, ao comentar os artigos 109 e 110 ensina: "Embora prestigiem os postulados básicos do Direito Privado, uma vez que a lei tributária grava o objeto das relações jurídicas que se encontram postas pelo Direito Privado, tem-se entendido a finalidade da norma tributária como inserida num contexto econômico.

Nesse sentido, aponta-se que o denominado fato gerador da obrigação sempre representa um fato econômico, um signo presuntivo de riqueza, a própria capacidade contributiva do sujeito passivo da mesma obrigação.

A norma tributária — como espécie de um preceito jurídico — deve estar fundada e obedecer às normas e princípios constitucionais, todos de índole eminentemente jurídica. Mizabel Derzi aponta que, embora o interesse do Direito esteja fulcrado no resultado econômico, "a interpretação de uma lei deve se nortear por critérios jurídicos"; na mesma trilha Heinrich Beisse, quando aduz que "a interpretação das leis tributárias está subordinada aos princípios da teoria geral do Direito". Isto decorre da unidade da ordem jurídica (unidade do Direito)" (Curso de Direito Tributário, volume 1, Edições Cejup, 1993, p. 181).

capítulo dedicado aos "passageiros" (art. 629 e sgs.). Se o navio era fretado ou não, quem era transportado estava "de passagem" no barco e, pois, era passageiro.

17. A lei 2.681, de 7 de dezembro de 1912, que cuida de responsabilidade civil das estradas de ferro (hoje aplicada ao transporte coletivo por ônibus, quer em linhas regulares, quer em transporte contratado), utiliza a expressão "viajante" (art. 16 e 17) como sinônimo de "passageiro" (art. 23).

18. Toda a legislação de direito rodoviário, antiga e vigente, revela que o termo "passageiro" tanto se emprega para designar a pessoa transportada no transporte regular como à pessoa que é transportada em veículos fretados.

19. O Regulamento dos Transportes Interestaduais e Internacionais (Decr. 68.961, de 20 de julho de 1971), no art. 91, definia o fretamento nestes termos: "São considerados serviços especiais os de *transportes* coletivos interestadual e internacional de *passageiros* realizados na forma deste Capítulo, visando à exploração de: I. turismo; II. *fretamento*". No art. 97, o Regulamento conceituava: "Por serviço de *transporte de passageiros*, sob regime de fretamento, entende-se a atividade de caráter continuado ou eventual, entre dois pontos estabelecidos, *sem cobrança de passagens*".

20. Esse regulamento foi substituído integralmente pelo Decreto 90.958, de 14.2.1985, cujo art. 51 definia como serviços especiais de "tansporte rodoviário interestadual e internacional coletivo *de passageiros*" os de turismo e *fretamento*. O art. 53 mostra que a palavra "passageiro" nada tem a ver com o pagamento de direito *de passagem*, pois, no fretamento, não há "cobrança individual *de passagens* ..." No parágrafo 1º do art. 53, o Regulamento utiliza novamente a palavra *passageiros*: "para execução do serviço de *transporte de passageiros* sob regime de fretamento...

21. No Regulamento seguinte, Decreto 92.353, de 31/1/56, os arts. 54, 56 e parágrafo primeiro, copiam *psis litteris* os arts. 51, 53 e § 1 do Regulamento anterior, utilizando a expressão *passageiro* para designar a pessoa transportada em veículo contratado.

22. O atual Regulamento (Decr. 952, de 7 de outubro de 1993), diz que "constituem serviços especiais de transporte coletivo rodoviário de *passageiros* os prestados nas seguintes modalidades: I. *transporte interestadual sob regime de fretamento*; II. transporte internacional sob regime de fretamento; III. transporte internacional em período de temporada turística.

23. O Código Nacional de Trânsito, ao cuidar de veículos de aluguel, utiliza a expressão "passageiros" tanto para designar o transporte individual de pessoas (art. 42) como o transporte coletivo (art. 43). Onde não existir linha de ônibus — diz o Código num dos parágrafos do art. 43 — veículo de carga poderá ser autorizado ao transporte de *passageiros*.

24. A recente Lei 7.565, de 19.12.1986, que instituiu o Código Brasileiro de Aeronáutica, refere-se aos fretamentos "serviços aéreos *não-regulares* de transporte de passageiros ..." (art. 217), utilizando a mesma expressão também para "os serviços de transporte aéreo de passageiro" (art. 175). Um avião, de linha regular ou de fretamento, transporta, pois, sempre, *passageiros*.

25. Nunca existiu, portanto, em época alguma, na legislação federal de transporte marítimo, ferroviário, rodoviário e aéreo qualquer distinção entre passageiros e pessoas no sentido de dizer-se que, em linha regular, porque paga "passagem", tem-se o passageiro; em fretamento, eventual ou contínuo, porque não se paga "passagem" individualmente, tem-se a figura da pessoa "não-passageira".

26. A jurisprudência mostra que o termo "passageiro" se aplica também a quem não paga passagem, como se vê do Acórdão do TJSP, de 29/8/84, que versa sobre ação de responsabilidade civil por "transporte gratuito de passageiros" (Rodrigues Francisco César Pinheiro, e outro, Jurisprudência do Transporte Aéreo, marítimo e terrestre, Ed. RT, SP, 1988, p. 31) e, em pronunciamento dentro do mesmo tema, outro acórdão, do mesmo Tribunal, refere-se ao art. 97 do Código Brasileiro do Ar que não exige quanto ao passageiro gratuito culpa grave do transportador (idem, ibidem, Ac. de 11.4.84, p. 32)".

Como se percebe, se se utilizar exclusiva-

mente o disposto nos artigos 107 a 112 do CTN, principalmente, os artigos 109 e 110, não há como aceitar a distinção mutiladora e desfigurante do conceito de passageiro na legislação não tributária[25].

Resta, agora, o exame perfunctório do último aspecto, ou seja, o de natureza gramatical.

O Dicionário de Português da Enciclopédia Mirador no vocábulo passageiro declara:

"o que vai de passagem em qualquer veículo de transporte terrestre, marítimo ou aéreo, viajante"

e o Dicionário Ilustrado da Língua Portuguesa da Academia Brasileira de Letras determina que passageiro é "pessoa que vai de viagem em veículo terrestre, aquático ou aéreo"

Se admitirmos que os membros da Academia Brasileira de Letras entendam alguma coisa do vernáculo, o mesmo ocorrendo com os organizadores do Dicionário da Mirador, a distinção pretendida pelo intérprete oficial não existe. É passageiro toda pessoa que se utiliza de um veículo para transporte. De resto, todo passageiro é necessariamente uma pessoa e toda a pessoa que se utiliza de um veículo é necessariamente um passageiro. Apesar de a conclusão lembrar o solene Conselheiro criado por Eça, mister se faz fazê-la por força da canhestra interpretação oficial, que contesto neste parecer.

Ora, dizer que a pessoa que se utiliza de um veículo de transporte remunerado não é passageiro se este veículo não for de linha regular, apesar de estar sendo, rigorosamente, transportado como um passageiro, e que o passageiro de um veículo regular não é uma pessoa, pois passa a ser passageiro, é ferir o senso comum e a Lingüística, a título de buscar-se, indevidamente, aumento de arrecadação tributária[26].

A própria configuração da contraprestação pelos serviços prestados em veículos especiais, não remunerados pelos usuários, mas por empresários, faculdades etc., não difere dos vale-transportes, em que o pagamento é feito pela empresa, mas a livre escolha de seus funcionários, ou ainda dos ônibus especiais só para executivos, que o Município de São Paulo tinha para a classe mais abastada e cujas passagens, em ônibus com ar condicionado e outras mordomias, custavam consideravelmente mais[27].

Não há, pois, como aceitar a esdrúxula, antivernacular, desconcertante distinção — sem fonte legal, formal e material para sustentá-la — de que o usuário de uma mesma linha, que se utiliza de ônibus espeical, apesar de fazer o mesmo trajeto, não é passageiro, mas pes-

25 O PN CST Nº 50 de 19.1.1977 tem como ementa o seguinte discurso: "Parece Normativo CST nº 50, de 19 de julho de 1977. Imposto sobre transporte rodoviário.
7.01.05.05 — FATO GERADOR.
O fato gerador do ISTR, tal como definido pelo Decreto-Lei nº 1.438, de 26.12.75, abrange o serviço de transporte de quaisquer pessoas, independentemente de se destinar à utilização do público ou de particular, e de obedecer ou não a horário de percurso prefixados. *Inexistente diferença entre os termos pessoa e passageiro, para os efeitos da legislação do ISTR*" (grifos meus).

26 No parecer CST nº 50, encontra-se a clara explicação: "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 destinados 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 formas, *mas não para definição dos respectivos efeitos tributários*".

27 Fran Martins *ensina*: "existem apenas dois elementos: a pessoa ou empresa que assume a obrigação de fazer o transporte, chamado transportador, e *o que se propõe a ser transportado, que tem o nome especial de passageiro*" (Contratos e obrigações comerciais, Ed. Forense, Rio, 1990, P. 286/7).

soa, e que deixa de ser pessoa e passa a ser passageiro, se se utilizar dos outros ônibus permitidos pelo Governo do Rio Grande do Sul, no mesmo roteiro!!![28].

Isto posto, posso passar a responder às quatro questões formuladas:

1) A consulente é prestadora de serviços de fretamento contínuo de passageiros com características de transporte urbano para indústrias e faculdades. Aqueles que se utilizam de seus serviços de transporte são passageiros, conforme definido pelo PN CST 50 de 19.1.77 da Receita Federal, recepcionado por força da transferência de competência impositiva pela nova Constituição, à falta de lei complementar formal e de lei ordinária decorrencial. Seus serviços têm características de transporte urbano ou metropolitano, por serem prestados dentro da região urbana e metropolitana da grande Porto Alegre, preenchendo, pois, o determinado no artigo 6º inciso LXVI do Decreto nº 33.178 de 2.5.89, que ofertou isenção:

"as prestações de serviços de transporte intermunicipal de passageiros, cujos pontos inicial e final de percurso do respectivo veículo estejam situados nos Municípios de: a) Porto Alegre, Alvorada, Cachoeirinha, Campo Bom, Canoas, Eldorado do Sul, Estância Velha, Esteio, Gravataí, Guaíba, Novo Hamburgo, São Leopoldo, Sapiranga, Sapucaia do Sul e Viamão; b) Dois Irmãos, Glorinha, Ivoti, Nova Hartz, Parobé, Portão e Triunfo".

Tal isenção foi renovada até 31.12.94, pelo Decreto 34.169 de 14.1.92.

2) Nem a Constituição, nem a lei complementar, nem a lei ordinária, nem os convênios distinguem entre passageiros e pessoa para efeitos da legislação do ICMS, lembrando-se que, vernacularmente, tal distinção também inexiste no idioma pátrio.

3) Não há base legal para o Parecer 101/90, que fere a orientação pretérita recepcionada pela nova Constituição, à falta de lei complementar regularmentadora; macula o princípio da legalidade, à falta de lei ordinária formal; maltrata o CTN, por alterar conceitos próprios de direito privado e dilacera a gramática, por fazer distinção inexistente na lingüística pátria[29].

4) Enquadra-se, perfeitamente, o tipo de serviços que a consulente presta, na isenção do Convênio 24/89 de 7.2.89, não podendo, pois, sobre tais serviços ocorrer qualquer imposição tributária no período referido[30].

S.M.J.

São Paulo, 26 de Janeiro de 1995.

28 A distinção, inclusive, inexiste no artigo 2º do Convênio 66/88, cujo artigo 2º reza que: "Ocorre o fato gerador do imposto: IX — na execução de serviços de transporte interestadual e intermunicipal".

29 O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já julgou, contra *distinção semelhante* em decisão transitada em julgado da 16ª Câmara Civil, o seguinte: "Não se discute que Convênios ICMS regraram a isenção.
Discute-se, tão-só, a discriminação que o art. 48, do RICMS, então vigente faz, a saber, o transporte efetuado por veículos de uma só porta não seria abrangido pela isenção.
A Constituição da República e o convênios pertinentes não fizeram a discriminação, ou seja, só os veículos de duas ou mais portas seriam beneficiados pela isenção.
O simples Decreto Estadual não tem força para determinar a discriminação, não posta nas normas hierarquicamente superiores" (Ap. Cível nº 209.758-2/0-SP).

30 A isenção instituída pelo Convênio 24/83 é "do ICMS nas prestações dos serviços de transporte intermunicipal de passageiros, desde que com características de transporte urbano ou metropolitano, conforme estabelecido na legislação estadual".