

## 6.<sup>a</sup> Câmara Cível

### AGRÁVO DE PETIÇÃO N.º 22.863

*Imposto de serviço. Sua incidência. Empresa de Turismo e Empresa de transporte coletivo de passageiros.*

Vistos, relatados e discutidos êstes autos do agravo de petição número 22.863, entre Breda Transportes e Turismo S. A., agravante, e o Estado da Guanabara, agravado:

Acordam os Juizes da 6.<sup>a</sup> Câmara Cível, do Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara, em, por unanimidade, negar provimento ao agravo.

#### COMENTARIO

1. Como se depreende do relatório constante do Acórdão acima transcrito, a impetrante, dizendo-se contribuinte do Imposto sobre Transporte Rodoviário de Passageiros, de competência federal, quis eximir-se do pagamento do Imposto sobre Serviços, de ordem municipal, sob a alegação de que o pagamento concomitante caracterizaria a bitributação.

2. Alegou que se serve do transporte coletivo de passageiros em ônibus, “quer para fins turísticos, quer industriais ou *outro* qualquer gênero de locação”. Informou ainda, que atende a compromissos não só dentro do Estado da Guanabara, como também nos demais Estados da Federação, “para os quais se desloca *em viagens de turismo*”. Concluiu com o entendimento segundo o qual o imposto sobre serviços apenas incide sobre o movimento econômico resultante dos serviços prestados no Estado da Guanabara, eis que a receita oriunda dos serviços interestaduais de turismo seria objeto do imposto federal já mencionado.

3. O imposto sobre transporte rodoviário de passageiros, criado pelo Decreto-lei n.º 284, de 28-02-1967, e regulamentado pelo Decreto n.º 64.064, de 5-2-1969, tem como fato gerador a utilização de serviço de transporte rodoviário de passageiros, em veículos postos em tráfego pelas empresas de transportes, e para a qual *se exige pagamento de passagem* (art. 2.º do decreto citado).

O exame detido da disciplina do tributo em tela leva-nos facilmente à conclusão de que se trata de um imposto indireto, eis que o fato gerador é transitório (Cf. PETRELLI GASTALDI, *Direito Tributário*, ed. 1965, págs. 35/36), além de não incidir “sobre uma coisa ou ato, mas sobre a consequência do ato econômico” (*id.*, página 44).

Em verdade, o efeito prático do tributo indireto, ou seja, a

Trata-se do agravo da sentença de fls. 39/42, que denegou a segurança impetrada pelo agravante, com a finalidade de “ser-lhe assegurado o direito de recolher o imposto sobre prestação de serviços devido ao Estado da Guanabara, apenas sobre o movimento econômico resultante dos serviços prestados dentro dos limites do Estado da Guanabara, abstendo-se assim, por via de consequência, o Exmo. Sr. Diretor do Departamento de Imposto sobre Serviços, da Secretaria de Finanças, de exigir o mencionado tributo também sobre a receita oriunda de serviços interestaduais e intermunicipais de turismo e transporte industrial realizado pela impetrante, já que sobre êste, o imposto devido é da competência da União Federal, consoante o disposto na legislação que citou, e já estando sendo pela mesma arrecadada.

Entende a agravante que, estando contribuindo aos cofres da União

repercussão ou translação, está presente no imposto sobre transporte rodoviário de passageiros: quem suporta em definitivo o ônus tributário é o passageiro, embora a empresa seja obrigada por lei ao pagamento, que é feito através de depósito “em conta especial aberta no Banco do Brasil S.A., a crédito do Departamento Nacional de Estradas de Rodagem” (art. 5.º do Decreto n.º 64.064).

Eis como se processa a arrecadação: o D.N.E.R. notifica as empresas do montante presumido do tributo, para fins de lançamento e de recolhimento, levando em conta “coeficientes de aproveitamento estabelecidos para o cálculo tarifário” (art. 4.º). As empresas, louvadas nos termos da notificação, promovem o depósito já mencionado, no prazo regulamentar. Até o 20.º dia útil do mês subsequente ao do recolhimento, as empresas devem apresentar demonstrativo da efetiva utilização de lugares, para efeito de lançamento, sem multa, dos excessos havidos, ou para compensação da venda de passagens a menos (art. 6.º).

Por outro lado, como se verifica das instruções baixadas pelo D.N.E.R. (circular DG/n.º 4/69, de 21.2.1969), “é devedor do imposto o usuário do transporte-rodoviário, que deverá pagá-lo conjuntamente com o preço da passagem”.

Como se vê, há dois contribuintes: o de direito, isto é, a empresa que está obrigada a efetuar o recolhimento ao órgão arrecadador mediante depósito prévio; e o de fato, isto é, o passageiro, a quem se transfere o ônus tributário, que arca em definitivo com êste ônus, que, efetivamente, *paga o imposto*.

4. As considerações acima expostas levam-nos à conclusão de que o imposto sobre transporte rodoviário de passageiros não causa qualquer gravame econômico às empresas de transporte face ao seu caráter de tributo indireto. A empresa rodoviária apenas adianta o imposto, mas quem o paga é o usuário do transporte.

Não tinha a impetrante, portanto, legitimidade para invocar

com o Imposto sobre Transporte Rodoviário de Passageiros (ITRP), criado pelo Decreto-lei n.º 284, de 28 de fevereiro de 1967, e regulado pelo Decreto n.º 64.064, de 5 de fevereiro de 1969, a cobrança, pelo Estado, do Imposto Sobre Serviços (ISS), sobre a atividade indicada, importa em bitributação indevida.

Não tem a menor procedência a brilhante argumentação sustentada pela agravante Breda Transportes e Turismo S. A.: basta que se atente para a circunstância iniludível de que cada um dos dois tributos citados tem um fato gerador diferente.

Assim é que, por força mesmo do que dispõe o art. 2.º, do Decreto federal n.º 64.064, de 1969, mencionado, "constitui fato gerador do imposto (ITRP) a utilização do serviço de transporte rodoviário de passageiros, em veículos postos em tráfego pelas empresas de transporte e para a qual se exige o pagamento de passagem..."

o argumento de que, sendo contribuinte de tal imposto, o pagamento de outro oneraria seu orçamento.

5. Mas a incidência concomitante do imposto sobre serviços configura a bitributação?

A resposta negativa se impõe.

O imposto sobre transporte rodoviário de passageiros (ITRP) além de ter como sujeito passivo de fato o passageiro, e não a empresa transportadora, refere-se à *utilização* do serviço de transporte pelo passageiro por isso, aliás deve suportá-lo o passageiro, isto é, *aquêle que se utiliza* do serviço. Já o imposto sobre serviços (ISS) incide na *prestação* do serviço pela empresa — por isso deve pagá-lo a empresa, isto é, *aquela que presta* o serviço. Os fatos geradores dos dois impostos são tão distintos que jamais se poderia pensar em bitributação.

Enquanto o ITRP é indireto, o ISS é direto. O primeiro é suportado por *aquêle que recebe o serviço*; o segundo, suporta-o o que presta o serviço. O primeiro é devido pela utilização do serviço, mas o imposto sobre serviços tem como fato gerador a prestação do serviço.

6. Se, em tese, a bitributação é simplesmente impossível, com mais razão sua invocação descabe no caso concreto.

A impetrante, como ela mesma salientou, *loca* seus veículos para viagens de turismo: ela se desloca para outros Estados da Federação em viagens de turismo. Consequentemente, o transporte de que a impetrante lança mão é apenas *um meio* de prestar seu serviço; o turismo — este sim — é o fim a que se propõe. O serviço especificamente prestado pela impetrante é o turismo. Nestas condições, ela é contribuinte do imposto sobre serviços por força dos itens 30 e 52 do art. 8.º do decreto-lei n.º 406, de 31-12-68, com a redação do art. 3.º do Decreto-lei n.º 834, de 8-9-69, respectivamente:

Já o ISS é devido pela impetrante de conformidade com o disposto no inciso XI, do art. 12, do Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1969, federal, na qualidade de "agência de turismo, passeios e excursões".

O primeiro imposto (ITRP), como mostrou com muita propriedade o Estado, é um tributo indireto, pago pelo passageiro, "eis que o fato gerador é transitório, além de não incidir sobre uma coisa ou ato, mas sobre a consequência do ato econômico" (opinião citada de PETRELLI GASTALDI). Expressamente isso consta da "Instrução relativa ao Imposto Sobre Transporte Rodoviário de Passageiro", item 1.2, às fls. 11, textualmente: "É devedor do imposto o usuário do transporte rodoviário, que deverá pagá-lo conjuntamente com o preço da passagem, sendo recolhido através à empresa rodoviária contratante do transporte".

A agravante não é nenhuma permissionária ou concessionária de linha de transporte rodoviário de passageiros, emitindo passagens de simples transporte.

"30. Agências de turismo, passeios e excursões, guias de turismo.

.....  
52. Locação de bens móveis".

Em princípio, seria até discutível a afirmação de que a impetrante é também contribuinte do imposto sobre transporte rodoviário de passageiros, já que este tributo se refere à utilização do serviço de transporte *como fim*. Aliás, o art. 2.º do Decreto federal número 64.064 exige o ITRP em se tratando de utilização de transporte "para o qual se exige pagamento de passagem". Ora, o simples transporte de turistas, através de ônibus locados especialmente para esse fim, não constitui serviço retribuído com venda de passagens, o que por si só bastaria para excluir as empresas de turismo da incidência do ITRP. A regra, de que as empresas que servem a clubes, firmas comerciais ou industriais, e entidades congêneres, estão obrigadas ao recolhimento do ITRP, foi inserida apenas nas Instruções do D.N.E.R., já mencionadas (título 6, item 1), não derivando de disposição legal. Se um dos impostos é incabível, é o de competência federal, jamais o imposto sobre serviços.

7. Sintetizando, deve salientar-se que a impetrante loca seus veículos; logo, quem se utiliza de seus carros não paga passagem, e sim aluguel. A impetrante não é empresa de transporte, mas de turismo.

O Acórdão acima transcrito, confirmando a denegação do writ, acolheu integralmente as razões expendidas pelo Estado da Guanabara.

GIL COSTA ALVARENGA  
Procurador do Estado

Se, por essa sua atividade, exige-lhe e cobra-lhe a União um tributo de que ela não é uma fonte geradora, não fica isenta do pagamento do imposto estadual devido. A consequência desse comportamento do Fisco federal é, obviamente, outra.

Outrossim, não tem o Engenheiro Diretor do Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, do Ministério dos Transportes, poderes para legislar, alterando leis.

Custas pela agravante.

Rio de Janeiro, 10 de março de 1970. — *Aloísio Maria Teixeira*, Presidente. — *Júlio Alberto Alvares*, Relator. — *Hamilton de Moraes e Barros*.

## PARECERES

### **ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. CRITÉRIOS DE FIXAÇÃO. SERVIDORES CONTRATADOS PELO ESTADO OU POR AUTARQUIAS ESTADUAIS**

#### I

O Instituto de Assistência dos Servidores do Estado (IASSEG), em janeiro do corrente ano, dirigiu à Procuradoria Geral consulta referente ao *requerimento de médicos contratados daquela autarquia, lotados no setor de Medicina Nuclear*, os quais pretendem fazer jus a adicional de insalubridade de vez que a sua situação estaria perfeitamente tipificada na Portaria n.º 491/65 do Sr. Ministro do Trabalho e Previdência Social, regulamentadora da matéria (a situação corresponderia à descrita no Quadro VIII, Grau I, da Portaria, ou seja a que compreende os diversos tipos de *trabalho com o emprêgo de raios-X e substâncias radiativas*, inclusive em Hospitais, Casas de Saúde, dispensários e outros estabelecimentos afins).

O Sr. Chefe do Serviço Jurídico do IASEG, em substancioso pronunciamento, examinou a questão, detendo-se nos diversos aspectos legais pertinentes, inclusive em face da legislação estadual, e concluiu que, não obstante a ocorrência do fato gerador do adicional pretendido (o trabalho insalubre), era o caso de se procurar uma solução que não deixasse em inferioridade os servidores sob regime estatutário, pois, como êstes não se beneficiam do referido adicional, os contratados que o obtenham ficarão, em relação aos funcionários, com remuneração superior, quebrando-se, por esta forma, a "política de disciplina e equilíbrio de retribuições entre contratados e funcionários efetivos, que o Govêrno do Estado vem implantando com justiça e êxito, e que está muito bem consubstanciada no Decreto "N" n.º 1.029, de 19-3-1968, e Decreto "E" n.º 2.125, de 30-5-1968".

#### II

A consulta, formulada abstratamente, não nos exigia pronunciamento breve e, por isto mesmo, ocorreu-nos aguardar o desfecho de quase uma meia dúzia de dissídios individuais plúrimos que empregados da entidade consulente ajuizaram perante a Justiça do Trabalho, visando exatamente o sobre-salário em aprêço.