

PROCESSO - A.I. Nº 08962332/01
RECORRENTE - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 2011-01/01
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 02.02.02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0014-11/02

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. MERCADORIAS ACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não acatadas as preliminares suscitadas. No mérito, os aspectos fáticos não foram elididos. Os Correios estão sujeitos à norma da responsabilidade solidária, devendo responder pela posse (mesmo que temporária) das mercadorias acompanhadas de nota fiscal inidônea. Acertada a Decisão Recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário interposto após Decisão que julgou procedente o Auto de Infração lavrado para reclamar ICMS no valor de R\$448,63 acrescido da multa de 100% em decorrência de operação comercial realizada acobertada de documento fiscal inidôneo.

O Auto de Infração foi julgado procedente, tendo o Relator da 1ª JJF apresentado os seguintes fundamentos:

“Preliminarmente entendo que a própria Inspetoria sanou a irregularidade inicial quanto a falta de assinatura do autuado quando impugnou a ação fiscal. Ao dar prosseguimento ao processo, o reenviando para nova manifestação do autuante, quando o contribuinte ao invés de assiná-la apresentou nova defesa, supriu os prazos legais anteriormente previstos. Diante da busca da verdade que norteia o processo administrativo fiscal considero a segunda manifestação do impugnante substituta da anterior e dou prosseguimento à lide.

Atribui-se a responsabilidade solidária para pagamento do imposto à ECT pelo fato de terem sido encontradas 91 carteiras de couro em suas dependências acobertadas pela nota fiscal nº 01074 considerada inidônea diante dos seguintes fatos que restaram comprovados:

1. foram apreendidas 91 carteiras de couro das marcas NITTY, SOUZA e SENNA e não 221, como consignado no documento fiscal, descritas apenas como CART REF: 016/5, 007/1, 006/0, etc, que não podem ser identificadas como sendo as mesmas que as primeiras e em desacordo com as determinações que emanam do art. 219, IV do RICMS/97 (fls. 03 e 04);
2. as datas de emissão e de saída consignadas na nota fiscal nº 01074 é de 18/09/00, três meses antes do início do procedimento fiscal, que se deu em 15/01/01, o que evidencia sua reutilização. Este fato foi corroborado pela afirmativa do autuado, em sua primeira contestação, de que o

documento fiscal acobertava devolução de parte das mercadorias anteriormente recebidas. Além de não restar comprovado o fato, a situação, se realmente tivesse existido, contraria as disposições estabelecidas no art. 651 e Parágrafo Único do Regulamento;

3. no campo TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS da nota fiscal consta que foi a RODOVIÁRIO RAMOS LTDA quem realizou os serviço de transporte das mercadorias nela consignada, inclusive especificando a existência de 01 volume pesando 50 (sem especificar a unidade) como peso bruto. E, para ratificar o ora informado, no verso do documento fiscal consta aposto carimbo daquela transportadora.
4. a nota fiscal, objeto da autuação, emitida pela LINCE INFORMÁTICA – MMM COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA, empresa sediada neste Estado, destinava mercadorias para contribuinte situado no Estado de São Paulo (INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS PAMPA LTDA), quando, na verdade, as mercadorias destinavam-se ao Sr. ROGÉRIO DE ABREU, com endereço à rua São Paulo nº 95, Edf. Daeillo, apt. 102, Pituba em Salvador/BA., pessoa física residente neste Estado, fato não contestado pelo impugnante e tornando inidôneo o documento fiscal.

Entretanto, é necessário que antes de pronunciar meu voto me atter os aspectos que considero relevantes ao desfecho da presente lide.

Esta 1^a JJF, através do voto do nobre Julgador Dr. JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO e prolatado no Acórdão JJF nº 1097/01, já se manifestou a respeito do assunto ora tratado, fixando posicionamento que tomo como meu e o transcrevo para decidir o meu voto quanto a presente lide.

A defesa suscitou como preliminares razões que envolvem aspectos relacionados com a legitimidade ou não da ECT para figurar no pólo passivo da relação jurídica em questão.

Um dos fundamentos da defesa assenta-se na *imunidade recíproca* entre as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), relativamente a impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, uns dos outros. Essa tese, a meu ver, é infundada, pois a imunidade é do *ente político tributante*, somente sendo extensiva, nos termos do § 2º do art. 150 da Constituição, às suas *autarquias e fundações*. A ECT não é autarquia nem fundação, e sim uma empresa pública. Trata-se de pessoa distinta da União, embora pertença a esta.

A defesa argüi a legalidade da autuação, com base no Protocolo ICM 23/88, considerando-o um *ato negocial* vinculante para aqueles que o subscreveram. Protesta que não foi observado o disposto no aludido protocolo. Segundo este, no caso de irregularidade de alguma encomenda, o fisco deve documentar o fato mediante Termo de Apreensão, no mínimo em 3 vias, destinando-se a 1^a ao remetente ou ao destinatário, a 2^a à ECT e a 3^a ao fisco. Apega-se à tese de que a ECT não pode ser considerada uma empresa transportadora.

No Auto de Infração, foi indicado o art. 39, I, “d”, do RICMS/97 como um dos “dispositivos infringidos” (melhor dizendo, um dos dispositivos em que se *fundamenta* a autuação, haja vista que jamais o sujeito passivo poderia infringir o citado art. 39). Esse dispositivo prevê as situações em que é legalmente admissível atribuir-se a responsabilidade pelo imposto aos *transportadores* em relação a operações efetuadas por terceiros.

Examinando o Termo de Apreensão, observo que a ação fiscal foi efetuada na agência dos Correios sita na Av. Paulo VI, na Pituba, bairro desta capital. Precisa, então, considerar se a referida agência dos Correios é um “transportador” de mercadorias.

Em suas argumentações, a defesa invoca o *princípio da tipicidade*, haja vista a forma rígida como deve ser regulada toda matéria tributária.

De fato, por força do princípio da tipicidade, um dos subprincípios da legalidade e consectário do princípio da segurança jurídica, a configuração da obrigação de pagar tributo requer a plena *adequação* do fato real à descrição do fato típico feita pela norma jurídica de tributação.

Não se trata aqui de discutir se a norma legal deve ser interpretada de forma extensiva ou de forma restritiva, porque, a rigor, não existe interpretação nem extensiva nem restritiva, existe apenas a interpretação correta. Para se saber se um determinado fato se *subsume* à norma tributária, faz-se a comparação do mesmo com a descrição feita pela lei. Se, feito esse cotejo, se percebe a exata correspondência entre o que está previsto na lei e o que foi observado no plano real, a norma jurídica incide. Do contrário, não havendo subsunção do fato ao preceito legal, a norma jurídica não incide.

O princípio da tipicidade, tomado de empréstimo do direito penal, requer algumas adaptações no Direito tributário. Com efeito, no Direito penal, existe a possibilidade de o juiz relevar a pena ou fazer a sua graduação entre um mínimo e um máximo – embora haja rigidez conceitual na hipótese, admite-se flexibilidade na consequência da norma. Já no Direito tributário, não há essa flexibilidade. O fato gerador ou ocorre ou não ocorre. Não há meio fato gerador. Não existe fato gerador parcial. A norma de tributação incide ou não incide.

Por essa razão, diz-se que em Direito tributário é impróprio falar-se em princípio da tipicidade, sendo antes preferível falar-se em princípio da tipicidade cerrada ou da tipicidade fechada. Alguns tributaristas preferem denominar o fenômeno de *princípio da especificidade*.

Essas considerações não são válidas apenas no tocante ao fato jurídico gerador da obrigação tributária principal. No caso ora em discussão, pretende-se atribuir à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) a responsabilidade pelo ICMS devido em virtude de uma encomenda confiada a ela se encontrar desacompanhada de documentos fiscais. Cumpre então analisar se poderia nessa situação ser atribuída à ECT a responsabilidade pelo imposto devido por terceiro.

Uma pessoa, física ou jurídica, pode ser obrigada a pagar tributos de sua própria responsabilidade ou de responsabilidade direta de outrem. Quando alguém paga tributos de sua responsabilidade própria, por ter realizado o fato gerador, diz-se que essa pessoa é *contribuinte*. Por outro lado, quando alguém é levado, nos termos da lei, a pagar tributo devido por outra pessoa, assume a condição de *responsável*.

Interessa aqui a análise da chamada *responsabilidade solidária*. No tocante ao ICMS, a Lei nº 7.014/96 cuida dessa modalidade de responsabilidade no art. 6º, que prevê:

“Art. 6º. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

III - os transportadores em relação às mercadorias:

.....

d) que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea;

IV – qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;”

Por razões que serão expostas mais adiante, incluí na transcrição acima também o inciso IV, embora no Auto de Infração tenha sido indicado o inciso I, “d”, do art. 39, do RICMS/97, que corresponde ao inciso III, “d”, do art. 6º da Lei nº 7.014/96, acima reproduzido.

Examinarei a questão, primeiramente, à luz do art. 6º, III, “d”, da Lei nº 7.014/96, a fim de verificar, diante dessa norma, se é juridicamente possível atribuir-se à ECT a responsabilidade pelo imposto devido no caso de mercadorias sem documentos fiscais.

Aparentemente, a solução parece fácil. É só raciocinar assim: a ECT está transportando mercadorias, logo, ela é uma transportadora, sujeitando-se, portanto, à previsão do art. 6º, III, supra.

Mas essa é uma solução simplória. Pretendo demonstrar que a ECT não presta “serviço de transporte” e sim *serviço postal*, e que os bens que ela recebe de uma pessoa para entregar a outra não são “mercadorias” e sim *objetos postais*.

As coisas, no mundo, são conhecidas por vários nomes, mesmo no âmbito de uma mesma língua. Embora a maioria das coisas tenha a denominação dada pelo povo, de acordo com os usos e costumes, existem coisas, fatos, pessoas e situações cujo nome ou conceito são dados por lei.

Tal é o caso da palavra “serviço”. Alguém pode estar realizando um trabalho qualquer, e, na sua mente, supor que está prestando um serviço, porém, para fins de tributação, por exemplo, do ISS, somente será serviço se a atividade em questão estiver contemplada na Lista de Serviços estipulada pelo Decreto-Lei nº 406/68 e suas alterações posteriores. Serviço, portanto, é um *conceito jurídico*. Quem diz se trata de um serviço não são os particulares, e tampouco o fisco: serviço é o que a lei define como tal. Se o legislador, por uma razão qualquer, inclusive por esquecimento, deixa de fora da lista um determinado fato que, objetivamente, seja um serviço, este não será tributável pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal, porque a lei não o tem na conta de um serviço. Essa é a essência do *princípio da tipicidade cerrada*.

A ECT encarrega-se de receber objetos postais e fazer com que estes cheguem às mãos do seu destinatário. Isso é feito nessa ordem: a ECT *recebe, expede* ou *transporta e entrega* os objetos. Entre o recebimento e a entrega há um elo: a expedição ou o transporte. A ECT tanto pode expedir os objetos por intermédio de uma empresa de transporte (aéreo, terrestre, marítimo ou fluvial), como também pode ela própria efetuar o transporte em veículo próprio, locado ou arrendado, sem que se possa dizer, neste último caso, que seja ela uma “transportadora”, pois não está nessa situação prestando um serviço de transporte, e sim um serviço público postal. O transporte, aí, é um elo de ligação entre o recebimento e a entrega do objeto, e faz parte do serviço postal.

No caso em exame, a ação fiscal foi desenvolvida na agência dos Correios, na Pituba. O fato foi enquadrado no art. 39, I, “d”, do RICMS/97. Esse dispositivo refere-se a “transportadores” de mercadorias. Em face do princípio da tipicidade, não vejo como dizer-se que aquela agência dos Correios seja um “transportador” de mercadorias.

A União tem competência privativa para legislar sobre serviços postais, nos termos do art. 22, V, da Constituição. No exercício dessa competência, foi editada a Lei nº 6.538/78, que, não obstante ser anterior à Carta constitucional de 1988, foi por esta recepcionada. O art. 7º daquela lei define como serviço postal o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas. Observe-se que o transporte está incluso no conceito legal.

De acordo com o aludido art. 7º, podem ser esquematizados os serviços postais considerando-se que estes compreendem três categorias distintas, a saber:

1. Objetos de correspondência, que compreendem cartas, cartões-postais, impressos, cecogramas e pequenas encomendas.
2. Serviço postal relativo a valores, que diz respeito a remessas de dinheiro, ordens de pagamento e recebimentos de tributos, prestações e contribuições.
3. Serviço postal relativo a encomendas, que diz respeito à remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal.

A situação em exame enquadra-se no item 3º, supra. A ECT, na condição de prestadora de serviço postal, recebeu uma encomenda de pessoa não mencionada nos autos, encarregando-se de entregá-la a determinada pessoa no Estado da Bahia. Juridicamente, não se pode dizer que a ECT estava prestando um “serviço de transporte” e que os bens, para ela, fossem “mercadorias”. A ECT presta *serviços postais*, e a encomenda que lhe foi confiada não é mercadoria, é um *objeto postal*.

Fiz alusão, antes, à forma como as coisas são denominadas. Um mesmo objeto pode mudar de denominação em decorrência de sua função ou da sua relação com as pessoas. No caso em questão, para os interessados, isto é, para os remetentes ou destinatários das encomendas, estas podem representar objetos afetivos, financeiros, morais, negociais, intelectuais, culturais, administrativos ou mercadorias. No entanto, para a ECT, todas as encomendas, indistintamente, representam uma só coisa, são sempre *objetos postais*, nos termos do art. 47 da Lei nº 6.538/78.

A defesa trouxe aos autos decisões no âmbito judicial e administrativo de outras unidades da Federação acerca da não-incidência do ICMS sobre os serviços de “transporte” da ECT. Conforme foi demonstrado, no Ceará, no Rio Grande do Sul e no Paraná discute-se se tais serviços integram ou não o campo de incidência do ICMS.

Na Bahia, isso está fora de discussão, haja vista a regra expressa do inciso IV do art. 8º do RICMS/97, na redação dada pela Alteração nº 3 (Decreto nº 6523/97):

“Art. 8º. O ICMS não incide na ocorrência de transporte:

.....

IV - de valores, encomendas, de valores, encomendas, correspondências, cartas, cartões postais, impressos, cecogramas e outros objetos de correspondência ou inerentes aos serviços postais da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, sendo o transporte efetuado em veículo próprio desta empresa, ou por ela locado ou arrendado;”

Observe-se que o “caput” do art. 8º se refere à ocorrência de “transporte”, e não de “serviço de transporte”. Isso não é por acaso. A redação do inciso IV, supra, inspirada no art. 7º da Lei (federal) nº 6.538/78, tem o propósito de evitar discussões como as referidas pela defesa, travadas em outros Estados.

O transporte de encomendas efetuado pela ECT em veículo próprio ou por ela locado ou arrendado não representa, portanto, um “serviço de transporte”, mas apenas um “transporte”, sendo este o elo de ligação entre o recebimento e a entrega dos objetos postais. O transporte nesse caso não é a atividade-fim da ECT, constitui uma circunstância inerente ao serviço postal, haja vista que, se o remetente e o destinatário se encontram em localidades distintas, o objeto recebido pela ECT, para ser entregue no destino, precisa deslocar-se fisicamente no espaço, mas o serviço prestado pela ECT não se transforma por isso num serviço de transporte, e ela não se converte por esse fato numa empresa transportadora.

Está demonstrado que, com relação aos serviços prestados pela ECT, à luz do art. 8º, IV, do RICMS/97, ela não é considerada pela legislação baiana como contribuinte do ICMS, haja vista que, nos termos do “caput” do aludido artigo, não há na hipótese um “serviço de transporte”. Isso significa dizer que a ECT não é contribuinte do ICMS em relação às encomendas que recebe, remete e entrega, por se tratar de serviços públicos postais, e não de serviços de transporte. A Constituição apenas autorizou a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Não foi autorizada a instituição do tributo estadual sobre as prestações de serviços postais.

Pois bem, se a ECT, no que concerne à recepção, remessa e entrega dos objetos postais, não é contribuinte do ICMS, dada a natureza dos serviços por ela prestados, como será possível considerá-la “transportadora”? A natureza dos serviços por ela prestados continua a mesma: serviços públicos postais. A ECT não é uma empresa transportadora. Logo, não se aplica a norma do art. 6º, III, da Lei nº 7.014/96, pois na sua redação consta apenas a referência a “transportadores”.

Poder-se-ia arguir a legitimidade do monopólio constitucional da ECT, haja vista que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não podem gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado. Essas considerações, contudo, somente seriam válidas se aqui estivesse sendo discutida uma reforma da legislação. Quem sabe, um dia modificam a lei, e então a história será outra. Porém, neste momento, o que se cuida aqui é de aplicar o direito posto.

Não se interpreta a norma de tributação de forma extensiva. É impossível, por analogia, pretender-se trazer para o campo de incidência do tributo situações parecidas com as contempladas pela norma tributária, porque Parecer não é ser. Para que fosse possível atribuir-se à ECT a responsabilidade tributária “equiparando-a”, na situação em exame, a uma transportadora, seria necessário que o legislador tivesse incluído, de forma expressa, no art. 6º, III, da Lei nº 7.014/96, ao lado dos transportadores, a empresa prestadora de serviço público postal.

Por esses fundamentos, considero inaplicável à ECT a regra do inciso III do art. 6º da Lei nº 7.014/96 (inciso I do art. 39 do RICMS), haja vista que, não sendo ela uma “transportadora”, é inadmissível a atribuição da responsabilidade tributária, por ilegitimidade passiva.

Na transcrição parcial que fiz do art. 6º da Lei nº 7.014/96, no início deste voto, incluí o inciso IV. Embora no Auto de Infração a responsabilidade tivesse sido capitulada no art. 39, I, “d”, do RICMS/97 (que corresponde ao art. 6º, III, “d”, da lei), dispositivo que, pelas razões expostas, considero inaplicável neste caso, por não ser a ECT uma empresa transportadora, cumpre analisar se há possibilidade de enquadrá-la no inciso V do art. 39 do RICMS (inciso IV do art. 6º da lei), que responsabiliza solidariamente pelo imposto “qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea”.

Quanto a esse aspecto, observo que a Bahia, juntamente com as demais unidades da Federação, firmou com a ECT o Protocolo ICM 23/88 e o Protocolo ICMS 15/95. Este último serviu de base para o texto do art. 410 do RICMS/97.

O art. 410 do regulamento, redigido em consonância com o protocolo, ao regular as rotinas a serem seguidas pela fiscalização estadual na verificação das remessas postais (observe-se bem, “remessas postais”), *em nenhum momento* se refere à possibilidade de autuação da ECT. E isto não se deve a “esquecimento” de quem redigiu o texto daquele dispositivo. Os protocolos foram firmados justamente para evitar transtornos como o registrado nestes autos.

A fiscalização estadual age de acordo com roteiros escritos ou praxes costumeiras. Existe um Manual de Fiscalização e algumas rotinas avulsas dando instruções acerca do modo de proceder em determinadas situações.

Pois bem, os roteiros “normais” de fiscalização *não se aplicam* na íntegra no caso de fiscalização de mercadorias em poder da ECT, haja vista que a Bahia, sendo signatária dos Protocolos ICM 23/88 e ICMS 15/95, obriga-se a seguir à risca aquilo que foi *pactuado* nos aludidos acordos. Vários signatários já se retiraram do Protocolo ICM 23/88, a exemplo do Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Roraima, Tocantins. Mas a Bahia ainda continua vinculada ao protocolo, não podendo desrespeitá-lo.

Geralmente os protocolos são firmados apenas pelas unidades federadas. Entretanto, nos dois protocolos em referência, são signatários os *Estados*, o *Distrito Federal* e a *Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos*.

A defesa lembra que o protocolo firmado é um *ato negocial*, vinculante das partes que o subscreveram. Argumenta que a ECT não pode ter o mesmo tratamento dispensado às empresas transportadoras, pois o serviço postal não é transporte, e, por conseguinte, a ECT não é uma transportadora.

Quanto a esse aspecto, a defesa tem toda razão. Quando os Estados firmaram com a ECT os aludidos acordos, assim o fizeram por reconhecerem a *distinção* existente entre ela e as demais pessoas envolvidas com a coleta, expedição e entrega de bens. A Bahia não firmou e certamente nunca firmará nenhum acordo com, por exemplo, a transportadora Dom Vital, a Comercial Ramos, a Itapemirim, etc. Por quê? A resposta é simples: essas empresas, por serem empresas transportadoras,

sujeitam-se ao *regime jurídico comum*, sem nenhuma exceção. Porém, quando se tratar da ECT, aí, sim, o tratamento é diferente. No caso da ECT, aplicam-se os protocolos.

Demonstrarei que os protocolos firmados entre o fisco e a ECT afastam a possibilidade de essa empresa pública ser autuada em situações como a presente.

O Protocolo ICM nº 23/88 inicia-se assim:

“PROTOCOLO ICM 23/88

Estabelece normas de controle de fiscalização do ICM relacionada com o transporte de mercadorias efetuado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT).

Os Estados, o Distrito Federal e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), tendo em vista a necessidade de uniformização de procedimentos relacionados com a fiscalização do ICM, pertinentes ao transporte de mercadorias efetuado pela Empresa, resolvem celebrar o seguinte

PROTOCOLO

Cláusula primeira – A fiscalização de mercadorias transportadas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) será exercida pelos Estados e pelo Distrito Federal, nas unidades da Empresa de origem ou de destino das mercadorias (encomendas), nos termos deste Protocolo.

.....”

Observe-se que, segundo a ementa, esse protocolo “*estabelece normas de controle de fiscalização*”. Consta no preâmbulo do protocolo que ele tem em vista “*a necessidade de uniformização de procedimentos*”. E a cláusula primeira determina que a fiscalização “*será exercida pelos Estados*” (...) “*nos termos deste Protocolo*”.

Ao firmar o protocolo em apreço, a Bahia incorporou à sua legislação as normas nele fixadas. Desse modo, a *interpretação* da legislação terá de levar em conta o que foi pactuado com a ECT. Caso o protocolo não atenda aos interesses da Bahia, a solução é simples: denuncia-se o acordo.

O art. 410 do RICMS/97, fiel ao que consta no Protocolo ICMS 15/95, integra um *capítulo específico* do Regulamento. As normas especiais *derrogam* as gerais. Este é o *critério da especialidade*, um dos critérios orientadores da interpretação jurídica.

São três os critérios de solução do conflito entre normas: o critério *hierárquico* (prevalência da norma hierarquicamente superior), o critério *cronológico* (a lei posterior revoga ou derroga a anterior) e o critério da *especialidade* (a lei especial prevalece em relação à lei geral).

Se estou certo nestas considerações, não se aplicam à ECT as regras dos incisos I e V do art. 39 do RICMS/97 (responsabilidade solidária), que correspondem aos incisos III e IV do art. 7º da Lei nº 7.014/96. A *responsabilidade da ECT*, no caso em discussão, limita-se ao que consta no § 1º do art. 410 do Regulamento, que é cópia do que consta no Protocolo ICMS 15/95: *franquear ao fisco o acesso ao local onde se encontrem as mercadorias ou bens, e aguardar a autorização do fisco para o prosseguimento do trânsito das remessas postais selecionadas pela fiscalização para exame*, sendo que, no caso de bens importados do exterior, há uma série de exigências adicionais.

O § 5º do art. 410 do RICMS/97 prevê que, constatada qualquer *irregularidade*, as mercadorias ou bens serão *apreendidos*. É evidente que as medidas a serem adotadas devem ser em função das pessoas do remetente ou do destinatário. Se a autuação devesse recair sobre a ECT, sem dúvida o protocolo diria isso, pois ele foi firmado exatamente para evitar conflitos entre os Estados e a ECT, uma empresa federal. A celebração do Protocolo ICM 23/88 foi precedida de incontáveis reuniões e debates na COTEPE entre diretores da ECT, Procuradores da Fazenda Nacional e representantes dos Estados. Argumentava-se naquela oportunidade que não ficava bem a instauração de litígios entre o fisco dos Estados e uma empresa do governo, se havia possibilidade de evitar o confronto.

Autuações como esta põem por terra todo o esforço dos Estados para obtenção daquele acordo, retornando-se à estaca zero. Isso ocorre porque, por razões perfeitamente compreensíveis, a fiscalização não tem a percepção dos propósitos que levaram a Administração a celebrar o protocolo em apreço. Não tenho dúvida de que o nobre auditor, ao lavrar o presente Auto de Infração, estava certo de que estaria cumprindo o seu dever, quando, na verdade, em virtude de um erro de interpretação, está indo de encontro a uma política de procedimentos adredemente definida em níveis superiores.

Ou seja, na cúpula, a Administração decide uma coisa, porém, na base, em virtude de uma falta de visão do que realmente importa, a fiscalização desfaz o que foi acordado pelos superiores.

Na última oportunidade em que se manifestou nos autos, o sujeito passivo aponta para as primeiras linhas da informação fiscal, por considerar que elas denunciam irregularidade na lavratura do Auto de Infração, em virtude de não atender ao disposto no Protocolo ICM 23/88. Chama a atenção para o fato de o auditor dizer que uma via do Termo de Apreensão ficou com a fiscalização, “e as demais com a ECT para que entregasse ao destinatário das mercadorias”. Diante dessa afirmação, o autuado argumenta que não é isso o que determina o § 1º da cláusula primeira do referido protocolo.

De acordo com a informação do autuante, nenhuma via foi destinada à própria ECT. Das 3 vias, uma ficou com o fisco, e duas ficaram com a ECT para que esta as entregasse ao destinatário das mercadorias. Nada para o remetente.

A questão é esta: quem deve comunicar aos interessados (remetente e destinatário) a apreensão das mercadorias – o fisco ou a ECT?

Está claro que a fiscalização não seguiu à risca o mandamento do § 1º da cláusula primeira do Protocolo ICM nº 23/88, segundo a qual o Termo de Apreensão deve ser emitido em, no mínimo, 3 vias, com a seguinte destinação: a 1ª, do remetente ou do destinatário; a 2ª, da ECT, e a 3ª, do fisco.

Qual a repercussão do descumprimento de uma regra como essa? Nenhuma? Existem normas inócuas?

O recolhimento de tributo – seja qual for o tributo –, quer seja feito espontaneamente, quer em decorrência de lançamento de ofício, está sujeito à observância de preceitos de ordem *material* e de ordem *formal*. Pelos preceitos de ordem material, verifica-se *se o tributo é devido*. E pelos preceitos de ordem formal, observa-se *de que modo* deve ser feita a cobrança dos valores devidos. Isso significa dizer que os critérios pelos quais se efetua o pagamento do tributo não ficam à mercê da vontade ou predisposição do sujeito passivo, como também não ficam à mercê dos caprichos dos agentes do fisco. A fonte e a medida do tributo é a lei.

Há pouco tempo, fui relator de uma Decisão num caso semelhante a este. Naquela oportunidade, através do Acórdão JJF nº 0020/01, esta junta decidiu, por unanimidade, ser nulo o Auto de Infração, por ilegitimidade passiva, com base no fundamento de que a ECT é prestadora de serviço público postal, assim definido por lei, e as encomendas que ela recebe ou entrega são, também por lei, definidas como objetos postais, cujo transporte, quando efetuado em veículo próprio, locado ou arrendado, não constitui “serviço de transporte”, não constituindo sua atividade-fim, mas apenas um meio, representando o elo de ligação entre o recebimento e a entrega dos objetos postais, uma circunstância inerente ao serviço postal, de modo que a ECT não se converte, por esse fato, numa “empresa transportadora”, não sendo considerada contribuinte do ICMS, haja vista a natureza dos serviços por ela prestados: serviços públicos postais. Foi destacado, ainda, naquele julgamento, que o art. 410 do RICMS/97, com base no Protocolo ICMS 15/95, ao regular as rotinas a serem seguidas pela fiscalização estadual na verificação das remessas postais, em nenhum momento se refere à possibilidade de autuação da ECT.

Entretanto, ao apreciar o Recurso de Ofício, a 1^a Câmara, mediante o Acórdão CJF 0465/01, deu provimento ao Recurso, e devolveu os autos para apreciação das razões de mérito.

Ocorre que, naquele como neste caso, não há razões de “mérito” a serem apreciadas. Aqui não se discute o fato. Discute-se apenas o Direito. No julgamento a que acabo de fazer alusão, o procedimento havia sido anulado em função de aspectos materiais, não formais. Se uma instância superior declara superada a análise jurídica, não há mais o que decidir.

Concluindo: as normas a serem observadas na fiscalização de *encomendas sob os cuidados da ECT* são as fixadas em protocolos firmados entre o fisco e aquela empresa pública. Como se trata de normas especiais, estas *derrogam* as normas gerais de responsabilidade solidária aplicáveis às demais pessoas. Entretanto, predomina neste Conselho a jurisprudência de que os Correios estão sujeitos às normas da responsabilidade solidária.

Tendo em vista, portanto, que tem prevalecido neste Conselho a jurisprudência de que os Correios estão sujeitos às normas da responsabilidade solidária, acato a tendência predominante, mantendo a exigência fiscal.

A questão central destes autos é de natureza eminentemente jurídica. Neste meu voto, há um nítido propósito: a busca da estrita legalidade da exigência do tributo. Foram analisados detidamente os vários aspectos da matéria em discussão. Este Conselho decide as lides no plano administrativo em duas instâncias. Caso o autuado não concorde com a linha de pensamento desta Decisão, poderá, no prazo e na forma da lei, recorrer à instância superior. Lá, será ouvida a Procuradoria da Fazenda, e a matéria terá o tratamento jurídico que a questão requer. E que prevaleça o que for legal e justo. Quando uma lide é decidida de acordo com a lei, quer a favor do Estado, quer a favor do sujeito passivo, não se pode dizer que uma parte ganhou e a outra perdeu. Se a Decisão é segundo a lei, não há perdedor nem vencedor – simplesmente se faz justiça.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração com base no art. 6º, IV e art. 40, § 3º da Lei nº 7.014/96, observando que o valor de avaliação das mercadorias foi realizado corretamente, sob o manto das determinações do art. 938, V, ”b”, 2 do RICMS/97.”

Inconformado, o autuado apresenta Recurso Voluntário onde a sua tese de defesa pode ser resumida da seguinte maneira.

Alega o recorrente ser imune ao ICMS por ser uma empresa pública pertencente à Administração Federal e gozar do benefício da imunidade tributária recíproca consagrada na Constituição Federal de 1988.

Diz ser unicamente prestadora de serviço e que o serviço postal não é transporte, não podendo, portanto, ser equiparada a uma empresa transportadora.

Cita o art.11 da lei nº 6538/78, onde está previsto que os “objetos postais pertencem ao remetente até a sua entrega a quem de direito” e conclui não lhe caber responsabilidade tributária, ainda mais, se for observado o princípio do sigilo da correspondência e da inviolabilidade Postal, o que impede a ECT de proceder uma fiscalização mais severa. Sendo assim, não poderia com o ônus do imposto.

Em Parecer, a PROFAZ opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, tendo em vista as seguintes considerações:

- Que a ECT tem natureza de empresa pública e a Constituição Federal de 1988 em seu art.173, II, prevê a equiparação da empresa pública às empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias.
- Que a imunidade tributária que o recorrente pretende que lhe seja estendida cinge-se apenas ao patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos da Federação e às Autarquias e Fundações, desde que instituídas e mantidas pelo Poder Público e exclusivamente no que se refere ao patrimônio, renda ou serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou dela decorrentes.
- Quanto a responsabilidade da ECT pelo pagamento do imposto, o art. 6º da Lei nº 7014/96 atribuiu responsabilidade aos transportadores em relação às mercadorias que conduzirem sem documento fiscal comprobatório de sua procedência ou com documento inidôneo.
- Diz que embora a ECT não seja uma transportadora, no momento em que pratica o transporte de mercadoria acompanhada de nota fiscal inidônea, por força da Lei Complementar nº 87/96 passa a ser responsável pelo pagamento do tributo. Além disso, o art. 6º da Lei nº 7014/96 atribui a qualquer pessoa, física ou jurídica, a responsabilidade em relação às mercadorias que detiver para entrega.
- Acrescenta que a DITRI já posicionou-se a respeito da matéria, exarando Parecer e concluindo pela responsabilidade da ECT.

VOTO

Neste Recurso Voluntário o recorrente tenta reverter o julgamento de 1ª Instância sob 2 fundamentos básicos:

1. Estaria imune ao pagamento do ICMS por gozar da imunidade constitucional recíproca prevista no art.150 da Constituição Federal de 1988.

2. Não seria responsável pelo pagamento do tributo por não ser uma transportadora, mas apenas uma prestadora de serviço postal.

A PROFAZ, em Parecer fundamentado, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, deixando de acatar a tese recursal.

No que se refere à alegação de imunidade recíproca levantada pelo recorrente, temos que, sendo a ECT uma empresa pública e, ao analisarmos o art.173, II da Constituição Federal de 1988 vemos cair por terra a tese do recorrente, pois lá está expressamente previsto que a empresa pública sujeita-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias e ainda, no seu §2º estabelece que as empresas públicas não poderão gozar de privilégios não extensivos às empresas do setor privado.

Com isso, percebemos que a imunidade tributária recíproca a que se refere o art. 150, VI da Constituição Federal de 1988, não pode ser extensivo à recorrente, pois, o regime jurídico a que estão sujeitas é o mesmo das empresas privadas.

Quanto à alegação de não possuir responsabilidade pelo pagamento do tributo, também está claro que, embora a ECT não seja exclusivamente uma empresa transportadora, não deixa de exercer tal atividade, mesmo não sendo sua atividade principal. E, quando aceita efetuar o transporte de mercadorias, está sujeita às regras a que o serviço de transporte está sujeito, portanto, responde solidariamente pelas mercadorias que transportar com documento fiscal inidôneo.

Além disso, como já ressaltado no Parecer PROFAZ, o art. 6º da Lei nº 7014/96 atribui responsabilidade a qualquer pessoa, física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para entrega e que estejam desacompanhadas de documento fiscal ou com nota fiscal inidônea.

Portanto, pelo exposto, concordo com o Parecer exarado pela representante da PROFAZ e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, concordando, também, com a fundamentação apresentada no Acórdão nº 2011-01/01 da 1ª JJF.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCENETE** o Auto de Infração nº **08962332/01**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$448,63**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, "a", da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos moratórios legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24. de janeiro de .2002.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

VERBENA MATOS ARAÚJO - RELATORA

SYLVIA MARIA AMOEDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFAZ