

PROCESSO - A. I. Nº 09015620/01  
RECORRENTE - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n.º2077-03/01  
ORIGEM - IFMT DAT/METRO  
INTERNET - 20.02.02

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0045-11/02**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. MERCADORIA ACEITA PARA ENTREGA SEM A CORRESPONDENTE NOTA FISCAL. EMPRESA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. É legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter aceitado para entrega, via serviço postal, mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Infração caracterizada. Acertada a Decisão Recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime

**RELATÓRIO**

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, inciso I, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, e alterações posteriores, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JJF, através do Acórdão n.º 2077-03/01, que julgou o Auto de infração epigrafado PROCEDENTE.

O Auto de Infração foi lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias imputando ao recorrente – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – o transporte de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, exigindo-se o imposto por responsabilidade solidária.

A Decisão Recorrida – fls. 87 a 94 – foi no sentido de julgar o Auto de Infração Procedente, utilizando as seguintes fundamentações, que ora transcrevemos, “*in verbis*”: “

*Inicialmente, devo observar que este órgão julgador não tem competência para apreciar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.*

*Dos documentos acostados pelo autuante, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado por ter sido encontrada, na agência do autuado (Empresa de Correios e Telégrafos – ECT), uma encomenda – composta de pulseiras -, remetida através do SEDEX nº 47126509-0, desacobertada de documentação fiscal, mercadorias destinadas à Jaime Silva Santana.*

*Em razão do disposto no artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97, o preposto fiscal entendeu que:*

1. tratava-se de mercadorias;

2. o autuado se equiparava a um transportador e, portanto, respondia solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

O autuado desenvolveu sua argumentação inicialmente alegando que não pode ser apontado como sujeito passivo da relação tributária porque goza da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988.

Para uma melhor análise da questão, transcreverei a seguir os dispositivos constitucionais concernentes à questão:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*VI - instituir impostos sobre:*

*a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*

*§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.*

*§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.*

*Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.*

*§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de serviços, dispondo sobre:*

*I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;*

*II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;*

*III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;*

*IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;*

*V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores.*

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

O Decreto-Lei nº 509/69 determinava o que se segue:

*Art 1º O Departamento dos Correios e Telégrafos (DCT) fica transformado em empreesa pública, vinculada ao Ministério das Comunicações, com a denominação de Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), nos térmos do artigo 5º, item II, do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.*

*Art 12. A ECT gozará de isenção de direitos de importação de materiais e equipamentos destinados aos seus serviços, dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, quer era relação à imunidade tributária, direta ou indireta, impenhorabilidade, de seus bens, rendas e serviços, quer no concernente a foro, prazos e custas processuais.*

*Por sua vez, a Lei nº 6.538/78, que disciplina a prestação de serviço postal, estabelece o seguinte:*

*Art 10 - Não constitui violação do sigilo da correspondência postal a abertura de carta:*

*II - que apresente indícios de conter objeto sujeito a pagamento de tributos;*

*Parágrafo único - nos casos dos incisos II e III a abertura será feita obrigatoriamente na presença do remetente ou do destinatário.*

*Da análise dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que:*

*1. O Decreto-Lei nº 509/69 transformou o antigo Departamento dos Correios e Telégrafos (DCT) em empresa pública, vinculada ao Ministério das Comunicações, com a denominação de Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), o que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988;*

*2. no entanto, ao contrário do que alega o autuado, entendo que a imunidade tributária de que gozava a ECT, por força do Decreto-Lei nº 509/69, não foi recepcionada pela Carta Magna de 1988, pois tal privilégio contrariava frontalmente o disposto no § 3º do artigo 150 e no § 2º do artigo 173 de nossa Carta Maior.*

*Dessa forma, sendo o autuado empresa pública, após a Constituição Federal de 1988, está sujeito às mesmas regras das empresas privadas, tanto em relação ao regime jurídico em que deve ser constituído, quanto relativamente aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, podendo, inclusive, ser objeto de fiscalização pelo Estado (compreendido nesse conceito, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios). Dessa forma, considero que o contribuinte não está enquadrado nas hipóteses de imunidade previstas no artigo 150 da Constituição Federal de 1988.*

*Ressalte-se, por oportuno, que o fato de ter sido decidido, pelo STF, que o autuado tem direito à execução de seus débitos trabalhistas pelo regime de precatórios por se tratar de Entidade que presta serviço público”, não significa que possui imunidade tributária. A decisão judicial apenas reafirma o caráter público dos serviços prestados pelo contribuinte, fato amplamente reconhecido, mas que não lhe retira o dever de pagar os tributos porventura devidos.*

*Ultrapassada essa questão, deve-se indagar se a atividade exercida pelo autuado – serviço postal na modalidade encomenda -, pode ser entendida como um serviço de transporte e, como tal, se se constitui em fato gerador do ICMS.*

*Conforme decisões trazidas aos autos pelo contribuinte, a Justiça Federal já se manifestou a respeito, em várias oportunidades, entendendo que não há a relação jurídico-tributária que embase a exigência de ICMS sobre a prestação de serviços postais, pois tal atividade não pode ser confundida com o serviço de transporte de cargas.*

*O Estado do Paraná também já se pronunciou sobre a matéria, através de seu Setor Consultivo e do Conselho de Contribuintes, decidindo que os serviços postais, prestados pela ECT, não se confundem com serviços de transporte de cargas, estando, portanto, fora da incidência do ICMS.*

*Todavia, embora toda a argumentação do autuado se fundamente no fato de que não se pode exigir o ICMS sobre os serviços que presta, porque eles não se confundem com o serviço de transporte de cargas, no presente Auto de Infração não se está a exigir o imposto estadual sobre tais serviços postais.*

*Na verdade, este lançamento cobra o ICMS do autuado, por responsabilidade solidária, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX, estar sendo transportada sem a necessária documentação fiscal.*

*O RICMS/97, nos casos de responsabilidade por solidariedade, se expressa nos seguintes termos:*

*Art. 39. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*I - os transportadores em relação às mercadorias:*

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

*V - 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. (grifos não originais)*

*§ 3º A responsabilidade prevista neste artigo não exclui a do contribuinte, facultando-se ao fisco exigir o crédito tributário de qualquer um ou de ambos os sujeitos passivos.*

*§ 4º O responsável por solidariedade sub-roga-se nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se a sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária, ressalvado, quanto ao síndico e ao comissário, o disposto no parágrafo único do art. 134 do Código Tributário Nacional.*

*Assim, constata-se que, mesmo que o autuado não seja considerado transportador, estaria igualmente obrigado ao pagamento do imposto com os acréscimos devidos, em razão de*

*responsabilidade solidária, porque enquadrado no inciso V do artigo 39 do RICMS/97, acima transcrita.*

*É oportuno lembrar que, no momento da postagem da encomenda através de SEDEX, o autuado tem o direito legal de verificar o seu conteúdo e adotar as medidas legais cabíveis, no caso, a exigência da correspondente nota fiscal.*

*Resta examinar, apenas, se o conteúdo da encomenda, como indicado no presente lançamento, pode ser considerado mercadoria. Como mencionado anteriormente, foram apreendidos pela Fiscalização, diversas pulseiras. Considero que, pela quantidade e características, tais volumes devem ser considerados mercadorias porque se destinavam à comercialização.*

*Ainda que o Termo de Apreensão não tivesse sido elaborado em três vias, em descumprimento ao Protocolo ICM nº 23/88, tal fato não inquinaria de nulidade o lançamento porque o autuado recebeu uma das vias do documento.*

*Por tudo quanto foi exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado.*

*Como o autuado não adentrou o mérito da autuação, entendo que está correto o valor exigido, mesmo porque é inadmissível, à luz do Princípio Constitucional da Isonomia, que se dê tratamento privilegiado ao autuado em detrimento de outros contribuintes que com ele competem no mercado em que atua.*

*A Constituição Federal, no § 2º do artigo 173, estabelece, como citado anteriormente, que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”, sob pena de asfixiarem de tal forma seus concorrentes que se criaria um ambiente desleal, contrário a qualquer sistema capitalista.*

*Quanto ao Protocolo ICM nº 23/88, firmado entre os Estados em 06 de dezembro de 1988 quando ainda vigia o ICM, apenas estabelece normas de controle de fiscalização relacionada com o transporte de mercadorias efetuado pelo autuado, em nenhum momento dispensando a Empresa de Correios e Telégrafos de ser responsabilizada pelo pagamento do tributo, porventura devido em razão das ações fiscais ali desenvolvidas.*

*Por outro lado, o Protocolo ICMS nº 15/95, foi firmado pelas unidades federadas para “implementar rotinas de controle e fiscalização das remessas postais com vistas à verificação do cumprimento da obrigação de pagamento do ICMS nas operações de mercadorias”, inclusive nas importações sob o regime de Tributação Simplificada.*

*O citado Protocolo tornou-se necessário, ao exercício da fiscalização do imposto estadual, em razão das atividades peculiares desenvolvidas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, com a previsão, na Constituição Federal, da vedação à quebra ao sigilo da correspondência.*

*Tal Protocolo não foi adotado para dispensar o autuado do pagamento do imposto devido e previsto nas hipóteses legais. Ao contrário, determina, em sua Cláusula quinta que “constatado que mercadorias ou bens contidos em remessas postais internacionais sem exigência do comprovante do ICMS, ou sendo o caso, da Declaração de Desoneração do ICMS na Entrada de Mercadoria Estrangeira, serão adotadas contra a ECT os procedimentos fiscais previstos na legislação de cada*

*“unidade federada”, não podendo ser diferente o tratamento dispensado ao autuado nas remessas internas de mercadorias.”*

Inconformado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 104 a 120 - onde traz as seguintes argumentações:

I – Que a ECT está amparada por imunidade tributária com sede no art. 150, inciso VI, alínea “a” da Carta Magna e por força do art. 12 do Decreto Lei nº 509/69, descabendo, assim, a seu ver, a figuração da mesma no polo passivo de exigência do ICMS. Transcreve o dispositivo constitucional e cita jurisprudência e doutrina que entende corroborarem sua tese. Alega, ainda, que a legislação pertinente anterior à CF de 1988 foi por esta recepcionada;

II – Que não transporta mercadoria, e sim objeto postal, conforme preceitua o art. 7º da Lei nº 6.539/78, no desempenho do seu encargo de executar serviço público postal, e que tal serviço não é transporte, posto que o mesmo é constituído do recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas, e que tal transporte a que se reporta a referida lei é meramente um elo integrante do serviço postal não podendo ser visto em separado, autônomo, não podendo confundir-se a atividade de simples transporte realizada pelos empresas privadas com o serviço postal;

III – Que o serviço postal não está incluso no conceito de fato gerador do ICMS, portanto não podendo ser tributado pelos Estados. Cita jurisprudência e doutrina.

IV – Que o RICMS./97 traz como hipótese de não incidência a ocorrência de transporte de valores, encomendas e objetos postais pela ECT, a teor do quanto previsto no art. 8º, inciso I.

Conclui requerendo o julgamento pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

A PROFAZ – fls. 128 a 131 - manifesta-se pelo conhecimento e Improvimento do Recurso, consignando que a ECT tem natureza jurídica de empresa pública, entretanto o art. 173 da CF prevê a equiparação da empresa pública às empresas privadas no que tange ao regime jurídico e aos privilégios fiscais. Consigna, ainda, que a imunidade tributária recíproca do art. 150 inciso VI, “a” apenas cinge-se ao patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos da Federação e às autarquias e fundações por ela instituídas. Cita ensinamento do Prof. Diógenes Gasparini no sentido de que as empresas públicas têm natureza de empresa privada não possuindo privilégios de qualquer espécie, portanto não gozando de imunidade tributária. Afirma, ainda, que o art. 12 do Decreto Lei nº 509/69 encontra-se derrogado pela Constituição Federal de 1988, pois não foi por esta recepcionado em razão da sua incompatibilidade com os preceitos constitucionais vigentes.

Em relação à responsabilidade tributária da autuada pelo transporte de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, assevera que não merece reparos a decisão emanada da Junta de Julgamento Fiscal, pois efetivamente a ECT é a responsável pelo pagamento do imposto no caso em comento, como prevê o art. 6º, inciso III, “a” da Lei nº 7.014/96. Ressalta que não se pretende equiparar a ECT com as transportadoras, pois efetivamente realizam serviços distintos, inobstante tal fato, no momento em que a ECT transporta mercadorias desacompanhadas de nota fiscal ou com nota inidônea, por força do art. 5º da LC 87/96, fica a mesma responsável pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte originário.

## VOTO

Inicialmente devemos de logo rechaçar as preliminares de nulidades suscitadas pelo recorrente, que também foram apresentada na peça defensiva e afastadas no julgamento de Primeira Instância, posto que o Auto de Infração foi lavrado em perfeita consonância com as normas legais e regulamentares pertinentes à matéria.

Quanto às alegações de mérito, primeiramente não há que se falar em imunidade tributária da ECT. O dispositivo citado pelo recorrente – art. 150, inciso VI, alínea “a” trata da chamada imunidade recíproca dos entes políticos (União, Estados e Municípios). Por outro lado, olvidou o recorrente o quanto estabelece o §2º do citado dispositivo constitucional, que estende esta imunidade tão somente às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, caso que não se aplica ao recorrente, no que se refere ao patrimônio, rendas ou serviços, e ainda assim quando vinculados às suas finalidade essenciais ou delas decorrentes. Olvidou ainda o recorrente o que determina o §3º do multicitado dispositivo que é expresso ao colocar que não se aplica esta imunidade em relação àquelas atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, hipótese em que se enquadra a ECT, empresa pública, que a teor do §2º do art. 173 da Carta Magna de 1988, não goza de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Frise-se que a regra inserta no art. 12 do Decreto Lei nº 509/69 citado e transcrita pelo recorrente em sua peça recursal, não mais se aplica, posto que derogado pelo novo sistema constitucional implantado pela Constituição Federal de 1988, em razão da sua incompatibilidade com as normas vigentes, como bem ressaltou a Procuradora subscritora do Parecer PROFAZ nos autos.

Ressalte-se, ainda, que apesar da clareza dos dispositivos aqui citados, a doutrina e nem a jurisprudência são pacíficas no sentido de aplicar-se ou não esta imunidade, como quer fazer crer o recorrente.

Por outro lado, a Lei nº 6.538/78, que define a atividade postal e conceitua o serviço postal, de fato ao estabelecer que se constitui como tal o recebimento, expedição e *transporte* descharacterizou o monopólio que caracterizaria a atividade da ECT, posto que a atividade de transporte de fato não é atividade primária do Estado e nem mesmo pode ser considerado como serviço postal *stricto sensu*, como já chamava a atenção a Diretoria de Tributação desta SEFAZ em estudo sobre a matéria, e que se encontra acostado aos autos. Daí porque não merece guarida a alegação do recorrente de que a atividade de transporte não poderia ser vista de forma autônoma.

Ressalte-se, no entanto, que a exigência fiscal em tela não se refere a imposto sobre a prestação de serviço de transporte, mas o que está a se exigir é o imposto sobre a operação de circulação de mercadorias ou bem desacompanhados de documentação fiscal, atribuindo-se ao transportador desta mercadoria ou bem a responsabilidade solidária pelo pagamento deste imposto. Responsabilidade solidária esta com previsão na Lei do ICMS deste Estado – Lei nº 7014/96. Esta responsabilidade, por sua vez, encontra arrimo no art. 5º da Lei Complementar do ICMS, nº 87/96, que estabelece a responsabilidade a terceiros pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte, quando os atos ou omissões daqueles concorrem para o não recolhimento do tributo.

A responsabilidade solidária, inclusive, abrange não só aqueles que transportam mercadorias sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, nos termos do art. 6º, III, “d” da Lei acima

citada, mas ainda qualquer pessoa física ou jurídica que detenha para simples entrega mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, como prevê o inciso VI do mesmo dispositivo.

Registre-se, ainda, que o RICMS/97, no seu art. 8º, inciso IV, de fato estabelece a não incidência do ICMS na ocorrência de transporte de valores, encomendas, correspondências, cartas, cartões postais, impressos, cecogramas e outros objetos de correspondência ou inerentes aos serviços postais da ECT, desde que o transporte seja efetuado em veículo próprio ou por ela locado. Analisando-se esta regra, vê-se que primeiramente o afastamento da incidência se dá tão somente sobre o serviço de transporte, e não está, repetimos, a se exigir no presente PAF imposto sobre o transporte, e segundo, esta regra tem como base o fato de que ninguém presta serviço a si mesmo, por isso que somente não haverá incidência sobre este transporte se o veículo for da própria ECT, ou por ela locado ou arrendado, situação em que não há prestação de serviço de transporte - esta sim se constituindo em fato gerador do ICMS - mas tão somente serviço de transporte, que não se constitui em fato gerador do ICMS. O fato gerador do ICMS é a prestação do serviço de transporte, e não o serviço de transporte. Portanto, coerente esta regra, e não socorre em nada o recorrente, como quer equivocadamente dar a entender.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão Recorrida pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em epígrafe.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 000.901.562-0/01, lavrado contra EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.045,50, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “b”, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2002.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE - RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFAZ