

**A. I. Nº** - 917339-0/02  
**AUTUADO** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
**AUTUANTE** - LUIZ OTÁVIO LOPES  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** 13.12.02

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0437-01/02

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não acatadas as preliminares suscitadas. No mérito, os aspectos fáticos não foram elididos. 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 derogam 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias em 16/7/2002, diz respeito a mercadorias desacompanhadas de Notas Fiscais. ICMS exigido: R\$ 1.003,21. Multa: 100%.

O autuado defendeu-se invocando a sua condição de empresa pública federal prestadora de serviços públicos, criada pelo Decreto-Lei nº 509/69 para exercer, em nome da União, o serviço público postal, nos termos do art. 21, X, da CF-88. Frisa que o supramencionado decreto-lei foi recepcionado pela atual Carta Política, destacando a EC nº 19/98. Diz que o fisco, apesar de ter identificado perfeitamente o destinatário da mercadoria apreendida, lavrou o Auto de Infração em nome da ECT, sendo que, de acordo com o Protocolo ICM 23/88, que regula as normas de fiscalização envolvendo a ECT, o procedimento fiscal está equivocado, pois o protocolo prevê que, nessa situação, seja emitido Termo de Apreensão, no mínimo em 3 vias, destinando-se a 1ª ao remetente ou ao destinatário do bem, a 2ª à ECT e a 3ª ao fisco.

A defesa 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.

Argui também a imunidade tributária, com base no preceito constitucional que prevê a imunidade recíproca entre as esferas governamentais, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios gravarem com impostos a renda, os serviços e o patrimônio uns dos outros. Transcreve trecho que atribui a Gilberto de Ulhoa Canto (não indica a fonte), em comentário acerca do conceito jurídico da imunidade.

Reporta-se a julgado recente do STF acerca da constitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69, cuja ementa transcreve. Reproduz também trecho do voto do Exmo. Sr. Juiz da 19ª Vara Federal da Seção Judiciária da Bahia, acerca da natureza das atribuições da ECT, destacando terem

elas por escopo o interesse público nos serviços postais, de telegrafia e de telecomunicações, considerando que o art. 12 do citado decreto-lei não entra em contradição com o art. 173, § 1º, II, da CF, uma vez que a disciplina jurídica de direito privado vai sujeitar apenas aquelas entidades que exploram a atividade econômica.

Com base nisso, a defesa argumenta que a ECT se enquadra perfeitamente na imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição.

O autuado especifica as funções que uma empresa pública pode desempenhar, quer explorando atividade econômica, quer prestando serviço público. Transcreve ensinamentos de Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello e Cirne Lima.

Frisa a seguir que, nos termos do art. 22, V, da Constituição, compete privativamente à União legislar sobre serviços postais.

Transcreve em seguida os arts. 7º, 25, 9º, 27, 8º e 26 da Lei nº 6.538/78, que enunciam o seguinte, em síntese:

1. Constituem serviço postal o recebimento, a expedição, o transporte e a entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas (*caput* do art. 7º).
2. São objetos de correspondência a carta, o cartão-postal, o impresso, o cecograma, a pequena encomenda (§ 1º do art. 7º).
3. Constitui serviço postal relativo a encomendas a remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal (§ 3º do art. 7º).

Argumenta que o art. 9º da supramencionada lei fixou o monopólio de serviços postais e telegráficos. Mas, além das atividades correlatas ao serviço postal, a Lei nº 6.538/78 permite que a exploradora daqueles serviços exerça, ainda, outras atividades afins. Acentua que essas atividades “afins” são semelhantes a atividades exercidas por particulares. Nesse caso, o fato de os serviços não serem exclusivos da ECT não lhes tira o caráter público.

Segundo a defesa, para a ECT, a execução do serviço postal não cuida de “mercadoria”, e sim de objetos postais, legalmente qualificados como correspondências, valores e encomendas. Para os interessados (remetentes e destinatários), os bens podem representar objetos afetivos, financeiros, morais, negociais, intelectuais, culturais, administrativos ou “mercadorias”. Mas, para a ECT, tais objetos são todos iguais, constituem uma coisa só: são objeto postal, nos termos do art. 47 da Lei nº 6.538/78. Considera-se objeto postal a remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal.

O autuado dá ênfase aos argumentos de que:

1. Serviço postal não é transporte.
2. A ECT não é empresa transportadora.

Comenta que o Decreto-Lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 foram recepcionados pela Constituição de 1988. Baseia-se na doutrina de Celso Ribeiro de Bastos (não cita a fonte) acerca do fenômeno da recepção.

Protesta que a ECT goza da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da CF, não podendo ter seu patrimônio diminuído por qualquer tipo de imposto, por ser patrimônio da União, e não pode ter seus serviços onerados tributariamente, por se tratar de serviços públicos de competência exclusiva da União.

Ainda segundo a defesa, os serviços da ECT distinguem-se dos serviços prestados pelos particulares. O particular aceita prestar serviços a seus clientes se quiser: se não gostar da pessoa que o procura, simplesmente se nega a prestar o serviço. Mas essa discricionariedade é vedada à ECT, que tem a obrigação de oferecer e garantir o serviço postal a todos os cidadãos brasileiros, independentemente de distinção de credo, cor, raça ou ideologia política. O particular fixa os seus preços de acordo com os custos e com a margem de lucro que pretenda auferir. Já a ECT depende da aprovação de tarifas por órgãos do governo federal.

Com relação ao ICMS, citando Roque Antônio Carrazza, Elizabeth Nazar Carrazza e Amílcar Falcão, o autuado chama a atenção para a forma rígida como é feita a distribuição de competências no sistema tributário brasileiro.

Sustenta que o lançamento do crédito tributário deve ser feito atendendo à norma padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição. O ICMS abarca no seu campo de incidência as operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, etc. Em face da essência do serviço postal, deduz-se que ele não está incluso no conceito de fato gerador de ICMS, não podendo ser tributado, em virtude do princípio da legalidade. A simples leitura do texto da lei estadual que instituiu o ICMS indica a inexistência de qualquer referência ao serviço de transporte postal como fato gerador desse tributo, não cabendo ao fisco pretender uma interpretação de forma expansiva da legislação, pois, para a segurança do contribuinte, a interpretação deve ser restritiva.

Insiste em que a ECT, quando executa o serviço postal, não se equipara a uma empresa transportadora privada. A atividade que desempenha, levando objetos de um para outro lugar, não configura serviço de transporte. Por isso, conclui a defesa, não pode a ECT ser considerada responsável tributária pelo ICMS relativamente aos objetos postais. Toma por base a consideração de não ser a ECT contribuinte, não se podendo exigir ICMS em razão do “transporte” que realiza.

A defesa reporta-se em seguida à jurisprudência dos tribunais acerca da não-incidência do ICMS sobre o serviço postal executado pela ECT. A 7ª Vara Federal do Ceará, nos autos do processo 93.4753-1, declarou inexistir relação jurídica que obrigue a ECT a promover o recolhimento de ICMS sobre os serviços postais. Já a 2ª Vara Federal de Porto Alegre, nos autos dos processos 91.0001190-8 e 91.0000112-0, manifestou-se no sentido de que o serviço postal pode ser tributável pelo ICMS, desde que haja previsão legal, sendo que nos aludidos autos foi declarada a inexistência da relação jurídico-tributária que embase a exigência do ICMS sobre o serviço postal no Estado do Rio Grande do Sul.

No âmbito administrativo, o setor consultivo da Inspetoria Geral de Tributação, da Coordenação da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, respondendo à Consulta nº 195/92, concluiu que os serviços postais não são alcançados pela incidência do ICMS.

Ainda no Estado do Paraná, o Pleno do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, apreciando o Auto de Infração nº 01.3685761-4, lavrado contra a ECT, proferiu o Acórdão nº 283/94, afirmando que os serviços postais prestados pela referida empresa não se confundem com serviços de transporte de cargas, estando fora do campo de incidência do ICMS.

O autuado destaca que a configuração da incidência tributária exige que haja exata adequação do fato à norma. Reproduz comentários de Eduardo Marcial Ferreira Jardim acerca do princípio da tipicidade.

Conclui sua exposição argumentando que para ser exigido o tributo o fato deve estar plenamente ajustado à norma, sem possibilidade de dúvida. Havendo dúvida, não há fato impositivo. Pede que seja acolhida a preliminar argüida, para que seja tornado sem efeito o Auto de Infração, ou, caso

ultrapassada a preliminar, que no mérito se julgue o Auto insubsistente, ante a impossibilidade legal de sua lavratura e, ainda, por ser a impugnante ente integrante da administração pública e conseqüentemente imune ao imposto, bem como por ser indevido o lançamento em virtude de o serviço de transporte de objetos postais e encomendas não ser passível de tributação.

O fiscal responsável pelo procedimento inicia sua informação comentando a legislação federal que instituiu a ECT. Considera que esta opera como transportadora de bens, funcionando no mercado de livre concorrência em atividade que também pode ser exercida pela iniciativa privada. Argumenta que, desse modo, a ECT acaba entrando no mercado e concorrendo com outras entidades prestadoras de serviços privados.

O autuante destaca que o Decreto-Lei nº 509/69 não foi recepcionado pela Constituição de 1988, conforme decisão do Tribunal Superior do Trabalho, no julgamento do Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança nº 105624, de modo que, nas questões trabalhistas, a ECT se sujeita ao regime próprio das empresas privadas.

Prosssegue assinalando que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 222041-5, decidiu não conhecer do aludido recurso, considerando que o art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69 instituiu para a ECT regime específico diverso do previsto para as empresas privadas em geral, ao gravar todos os seus bens, rendas e serviços com a cláusula de impenhorabilidade, de modo que o mencionado art. 12 é incompatível com os textos constitucionais de 1967, 1969 e 1988. Assim, a ECT não pode gozar de privilégios fiscais não extensivos a entidades do setor privado, devendo ser tratada como pessoa jurídica de direito privado.

Comenta a seguir o Protocolo ICM 23/88, o art. 6º da Lei nº 7.014/96, o art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, o Protocolo ICMS 32/2001, o art. 173 da Constituição, e outros atos.

Fala da competência dos Estados para legislar sobre ICMS. Argumenta que os objetos que a ECT transporta são mercadorias, conforme o conceito jurídico destas. Frisa que no caso em exame não está sendo tributado o serviço de transporte postal, pois a autuação diz respeito à vinculação solidária da ECT na operação de circulação de mercadorias encontradas em seu estabelecimento desacompanhadas de documentação fiscal. Acentua que a ECT não é imune, pois não se enquadra na hipótese do art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º, da Constituição.

Opina pela manutenção do procedimento.

## VOTO

Atribui-se nestes autos a responsabilidade solidária à ECT pelo fato de uma encomenda se encontrar sem documentação fiscal.

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 argúi 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 1ª ao remetente ou ao destinatário, a 2ª à ECT e a 3ª 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 Regulamento 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 Rua Martiniano do Bonfim, no bairro do Retiro, nesta capital. Precisa, então, ser analisado 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-tipo 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 releva a pena ou fazer a sua gradação 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 ou 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 Regulamento, 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 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 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, no bairro do Retiro. O fato foi enquadrado no art. 39, I, “d”, do Regulamento. Esse dispositivo refere-se a “transportado-

res” 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, para a ECT, 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 Regulamento, 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 (fede-

ral) 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 Regulamento, 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 argüir 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 Regulamento), 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 Regulamento (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 Regulamento (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 os Protocolos ICMS 15/95 e 32/01 (este último revogou os anteriores).

O art. 410-A 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 do Protocolo ICM 23/88 e dos Protocolos ICMS 15/95 e 32/01, obriga-se a seguir à risca aquilo que foi *pactuado* nos aludidos acordos. Nem todos os Estados aderiram ao protocolo. Mas a Bahia está 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 ICMS 32/01 inicia-se assim:

“PROTOCOLO ICMS 32/01

Estabelece procedimentos a serem adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT).

O Distrito Federal e os Estados signatários, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação, Receita e Controle, e Gerentes de Receitas, tendo em vista o interesse na uniformização dos procedimentos a serem adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), resolvem celebrar o seguinte

## PROTOCOLO

Cláusula primeira. A fiscalização de mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) e do serviço de transportes correspondentes será exercida pelos Estados e pelo Distrito Federal, nos termos deste Protocolo.

.....”

Observe-se que, segundo a ementa, esse protocolo “*Estabelece procedimentos a serem adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)*”. Consta no preâmbulo do protocolo que ele tem em vista o interesse na “*uniformização dos procedimentos a serem adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)*”. E a cláusula primeira determina que a fiscalização “*será exercida pelos Estados*” (...) “*nos termos deste Protocolo*” (os grifos são meus).

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-A do Regulamento, fiel ao que consta no Protocolo, 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 Regulamento (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 art. 410-A do Regulamento, que é cópia do que consta no protocolo.

O § 10 do art. 410-A do Regulamento 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. O recente Protocolo ICMS 32/01 tem a mesma filosofia. Ele foi firmado para reunir num só texto as disposições dos dois convênios que o precederam.

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 adremente 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 defesa, o sujeito passivo chama a atenção para a destinação das vias do Termo de Apreensão, para demonstrar que o fisco não se comporta como prevê o protocolo.

De fato, está claro que a fiscalização não seguiu à risca o Protocolo ICMS 32/01. Qual a repercussão do descumprimento das regras ali pactuadas? 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 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-A do Regulamento, 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 1ª 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.

**VOTO EM SEPARADO: CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA E MÔNICA MARIA ROTERS.**

Atribui-se nestes autos a responsabilidade solidária à ECT pelo fato de uma encomenda se encontrar sem documentação fiscal.

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 argúi 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 pela fiscalização 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 1ª ao remetente ou ao destinatário, a 2ª à ECT e a 3ª ao fisco. Apega-se à tese de que a ECT não pode ser considerada uma empresa transportadora.

A Lei nº 7.014/96 cuida da *responsabilidade solidária* no art. 6º. Trata-se de preceitos endereçados a todas as pessoas passíveis de atribuição de responsabilidade solidária. São, portanto, *regras gerais*. Cumpre analisar se essas regras se aplicam também à ECT.

A Bahia, juntamente com as demais unidades da Federação, firmou com a ECT o Protocolo ICM 23/88 e os Protocolos ICMS 15/95 e 32/01 (este último revogou os anteriores). As regras pactuadas nos protocolos são *regras especiais*. As regras especiais *derrogam* as gerais.

Há pouco tempo, fui relator de uma decisão num caso semelhante a este. Naquela oportunidade, através do Acórdão JJF 0020/01, esta junta decidiu, por unanimidade, ser nulo o Auto de Infração, por ilegitimidade passiva. Foi destacado, naquele julgamento, dentre outras considerações, que o art. 410-A do RICMS/97, 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, a 1ª Câmara, mediante o Acórdão CJF 0465/01, deu provimento ao apelo, 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. Se uma instância superior declara superada a análise jurídica, não há mais o que decidir.

Tendo em vista 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.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **917339-0/02**, lavrado contra a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.003,21**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 4 de dezembro de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA/VOTO EM SEPARADO