

**A. I. N°** - 925033-0/02  
**AUTUADO** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
**AUTUANTE** - MANOEL PEREIRA DE ANDRADE  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 25.06.03

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0217/01-03**

**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. Refeitos os cálculos, para ajustá-los à legislação do SimBahia, por ser o destinatário inscrito na condição de ambulante. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias em 31/10/02, diz respeito à utilização de documento não legalmente exigido para a operação. ICMS lançado: R\$ 646,00. 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, 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.

Argúi 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 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 Inspeção 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 explicando como se deu a ação fiscal. Observa que as mercadorias circulavam acobertadas por Nota Fiscal de Venda a Consumidor, descobrindo-se depois que o destinatário é pessoa inscrita no SimBahia na condição de ambulante. O ambulante inscrito no SimBahia não pode adquirir mercadorias em valor superior a R\$ 1.500,00, e neste caso a compra totaliza R\$ 2.375,00. Fundamenta o procedimento no art. 39, I, “d”, do RICMS/97. A seu ver, não há base legal para aplicação da imunidade pretendida pelo autuado. Considera que a ECT é contribuinte do ICMS, nos termos do art. 36, VIII, do RICMS/97. Frisa que a ECT não respeitou o Protocolo ICMS 32/01, como também não atentou para a regra do art. 410-A do RICMS/97. Conclui observando que as quantidades das mercadorias denotam haver intuito comercial, e a ECT é responsável solidária pelo imposto. Diz que a destinação das vias do Termo de Apreensão foi feita conforme a legislação e de acordo com os Protocolos 23/88 e 32/01. 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.

Embora o fiscal autuante não faça menção ao art. 39 do RICMS/97, é este o dispositivo regulamentar que dá suporte à atribuição da responsabilidade tributária a terceiro, como neste caso. Ao prestar a informação, o autuante, dentre outros dispositivos, menciona o art. 39, I, “d”, do RICMS/97. Esse dispositivo prevê as situações em que é legalmente admissível atribuir-se a responsabilidade pelo imposto aos *transportadores* de mercadorias, assumindo estes a condição de responsáveis tributários, em conjunto com o contribuinte.

Examinando o Termo de Apreensão, observo que a ação fiscal foi efetuada na agência dos Correios sita na Av. Paulo VI, nº 190, no bairro da Pituba, 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 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 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 na informação fiscal o autuante se reporte ao 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 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 uma decorrência 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 da Pituba. Na informação fiscal, o autuante considera que o fato se enquadra 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, 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 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 signi-

fica 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 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. Se não é aplicável neste caso o art. 6º, III, “d”, da Lei nº 7.014/96 (art. 39, I, “d”, do RICMS), por não ser a ECT uma empresa transportadora, cumpre analisar se há possibilidade de enquadrá-la no inciso IV do art. 6º da lei (art. 39, V, do RICMS), dispositivo 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. Estes atos foram depois substituídos pelo Protocolo ICMS 32/01.

O art. 410-A do RICMS/97, 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. A Bahia está vinculada ao protocolo, não podendo desrespeitá-lo.

Geralmente os protocolos são firmados apenas pelas unidades federadas. Entretanto, nos dois primeiros 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.

Neste ponto, 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. Aliás, no último protocolo, o Protocolo ICMS 32/01, a ECT não figura mais como signatária; os signatários são apenas o Distrito Federal e os Estados (não todos). Isso, sem dúvida, é mais consentâneo com a natureza do instrumento jurídico em questão. A presença da ECT como signatária de atos dessa natureza constituía uma excrescência.

Demonstrarei que o Protocolo ICMS 32/01 afasta 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, [...], 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 transporte 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”. E a cláusula primeira determina que a fiscalização será exercida “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. Caso o protocolo não atenda aos interesses da Bahia, a solução é simples: denuncia-se o acordo.

No protocolo em apreço, não há nada que ao menos *sugira* a possibilidade de ser autuada a ECT. Na cláusula sexta, que cuida do “transporte irregular ou das mercadorias e bens em situação irregular”, é estipulado que as mercadorias e os bens deverão ser apreendidos ou retidos pelo fisco, mediante lavratura de termo próprio, conforme a legislação de cada unidade federada, para comprovação da infração. Atente-se bem para a expressão “conforme a legislação de cada unidade federada”. Já segundo a cláusula sétima, se for feita a retenção ou apreensão das mercadorias ou bens, *poderá ser designada a ECT como fiel depositária*. Ora, uma coisa é a possibilidade de a ECT ser nomeada “fiel depositária”, e outra coisa é ela ser “autuada”.

Destaquei, linhas acima, a expressão “conforme a legislação de cada unidade federada”, constante no “caput” da cláusula sexta do protocolo em apreço.

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. O art. 410-A 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 art. 410-A do RICMS/97, combinado com o Protocolo ICMS 32/01.

O § 10 do art. 410-A do RICMS/97 prevê que, no caso de mercadorias ou bens em situação irregular, devem as mercadorias ou bens ser apreendidos, fazendo-se constar no Termo de Apreensão, dentre outros elementos, “a intimação para comparecimento do interessado, especificando o local, o horário e o prazo”. Isso não foi observado pelo fisco neste caso. *Não consta no Termo de Apreensão – como manda, textualmente, o inciso I do art. 410-A do RICMS/97 – a intimação para comparecimento do interessado, especificando o local, o horário e o prazo*. Não foi observado, por conseguinte, o *devido processo legal*. O fisco não só deixou de cumprir o mandamento contido no inciso I do art. 410-A, como, pior que isso, sequer menciona no Auto de Infração ou no Termo de Apreensão quem seria o destinatário dos bens apreendidos. E o fiscal sabia com toda precisão quem era o destinatário, já que revelou isso ao prestar a informação.

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 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 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, os agentes fiscais desfazem o que foi acordado pelos superiores.

Não encontro na legislação amparo jurídico para autuação da ECT. Formalmente, conforme foi salientado, não foi observada pelo autuante a regra do § 10, I, do art. 410-A do RICMS/97, que manda fazer constar no Termo de Apreensão a intimação para comparecimento do interessado, especificando o local, o horário e o prazo. 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 fiscal, 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 JF 0020/01, esta junta decidiu, por unanimidade, ser nulo o Auto de Infração, por *ilegitimidade passiva*, com fundamento em 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 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 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 no Protocolo ICMS 32/01. Como se trata de normas especiais, estas *derrogam* as normas gerais aplicáveis às demais pessoas. Entretanto, predomina neste Conselho a jurisprudência de que os Correios são passíveis de autuação neste caso. Em face disso, acato a tendência predominante, mantendo a exigência fiscal.

Segundo foi assinalado pelo fiscal autuante, na informação prestada, as mercadorias se destinam a Tesla Lorena dos Santos Cunha, inscrita no SimBahia, na condição de ambulante, sob o nº 58477892-AM. Sendo assim, o cálculo do imposto deve ser feito nos termos do art. 408-M do RICMS/97, na redação dada pela Alteração nº 27 (Decreto nº 8.040/01). O dispositivo em apreço, que integra a seção que cuida das irregularidades fiscais relacionadas com contribuintes enquadrados no SimBahia, prevê que o ambulante cujo total de aquisições ultrapassar em mais de 20% o limite regulamentar sujeita-se ao pagamento do imposto relativo à parcela que exceder o montante com-

preendido no benefício, sendo que a exigência do imposto deve recair em função do valor acrescido, de acordo com o regime de antecipação tributária.

O art. 408-N do RICMS/97 limita em R\$ 1.500,00 o volume de mercadorias que podem ser adquiridas por ambulante. Até aquele limite, o ambulante exime-se de pagar o tributo, de acordo com o art. 389-A. No caso em exame, em face da regra do art. 408-M, o ambulante poderia adquirir até R\$ 1800,00 (R\$ 1.500,00 mais 20%). Como ultrapassou aquele teto, o Regulamento manda que se tribute o excedente (R\$ 2.375,00 menos R\$ 1.500,00 = R\$ 875,00), em função do valor acrescido, ou seja, da margem de valor adicionado (MVA). A MVA neste caso é de 60%. Assim, a base de cálculo corresponde a R\$ 1.400,00 (R\$ 875,00 mais 60%, ou seja R\$ 525,00), com ICMS na quantia de R\$ 238,00.

O documento que acobertava as mercadorias não é inidôneo, haja vista a regra do parágrafo único do art. 209 do RICMS/97. Tanto não é inidôneo que o fiscal se baseou no referido documento para determinar a base de cálculo. As quantidades e os valores das mercadorias “batem” com as quantidades e valores constantes no aludido documento.

O fato de o Auto de Infração ter sido lavrado em nome do responsável solidário não descaracteriza a natureza da situação real. Foi o próprio fiscal autuante quem atestou ser o proprietário das mercadorias pessoa inscrita no SimBahia, sob o nº 58477892-AM, como ambulante. Apesar de neste caso a responsabilidade pelo recolhimento do tributo e seus acréscimos ser atribuída à ECT, na condição de responsável solidário, o imposto na verdade é devido pelo proprietário das mercadorias. Sendo assim, a multa aplicável é de 50%, conforme literalmente prevê o art. 42, I, “b”, 1, da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **925033-0/02**, lavrado contra a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 238,00**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, 1, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA