

A. I. N° - 9292276/03

AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS

AUTUANTE - WALTER LÚCIO CARDOSO DE FREITAS

ORIGEM - IFMT-DAT/METRO

INTERNET - 09.10.03

1º JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N°0388/01-03

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não acatadas as preliminares suscitadas. No mérito, os aspectos fáticos não foram elididos. Predomina neste Conselho a jurisprudência de que os Correios estão sujeitos à norma da responsabilidade solidária. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 30/06/03 pela fiscalização do trânsito de mercadorias, cobra ICMS no valor de R\$361,16 acrescido da multa de 100% em decorrência de operação comercial realizada desacompanhada de documento fiscal.

O autuado, através de advogados legalmente habilitados (fls. 10/30) invocou a sua condição de empresa pública federal prestadora de serviços públicos, criada pelo Decreto-Lei n° 509/69 de 20/03/69 para exercer, em nome da União, o serviço público postal, nos termos do art. 21, X, da Constituição Federal de 1988. Frisou que o supramencionado decreto-lei não foi nem tácita, nem muito menos, revogado pela atual Carta Política, destacando que a Emenda Constitucional n° 19/98 de 04/06/98 determinou que lei ordinária deverá disciplinar o estatuto jurídico das empresas públicas que prestam serviços públicos. Transcreveu as cláusulas primeira e segunda do Protocolo ICM 23/88, chamando a atenção para a circunstância de que este é um ato negocial celebrado entre as partes, sendo, portanto, um ato vinculante para todos aqueles que o subscreveram, não sendo exceção o Estado da Bahia.

Suscitou como preliminar prejudicial do mérito da ação fiscal a inobservância das normas estabelecidas no Protocolo ICM 23/88. Disse que o fisco, apesar de ter identificado perfeitamente o destinatário da mercadoria apreendida, lavrou o Auto de Infração em nome da ECT. No entanto, de acordo com o supramencionado protocolo, regulador das normas de fiscalização envolvendo a ECT, tal procedimento está equivocado. O que aquele prevê, nesta situação, é a emissão de Termo de Apreensão em 3 vias, destinando-se a primeira ao remetente ou ao destinatário do bem, a segunda à ECT e a terceira ao fisco.

Argumentou que à ECT não pode ser dispensado o mesmo tratamento dado às empresas transportadoras, pois o serviço postal não é transporte, e, por conseguinte, não é uma transportadora.

Argüiu 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 (art. 150, VI, "a" da CF/88). Igualmente, reportou-se a julgado recente do STF acerca da constitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69, cuja ementa transcreveu. Reproduziu também trecho do voto do Exmo. Sr. Juiz da 19º 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/88, uma vez que a disciplina jurídica de direito privado vai sujeitar apenas aquelas entidades que exploram a atividade econômica.

Especificou as funções que uma empresa pública pode desempenhar, quer explorando atividade econômica, quer prestando serviço público. Transcreveu ensinamentos de Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello e Cirne Lima a respeito do assunto, concluindo que o serviço público é uma atividade constitucionalmente ordenada, própria do Estado, contrária ao da exploração econômica, própria do setor privado.

Frisou a seguir que, nos termos do art. 22, V, da CF/88, compete privativamente à União legislar sobre serviços postais, transcrevendo, em seguida, os arts. 7º § 3º, 25º, 9º, 8º e 26º da Lei nº 6.538/78, que enunciam o poder de legislar sobre os serviços postais que, em síntese, é o seguinte:

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).
4. Constitui serviço de telegrama o recebimento, transmissão e entrega de mensagens escritas, conforme definido em regulamento (*caput* do art. 25º).

Argumentou que o art. 9º da referida 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. Acentuou 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, 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: objeto postal, nos termos do art. 47 da Lei nº 6.538/78, ou seja, é remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal.

O defendente deu ênfase aos argumentos de que o serviço postal não é transporte e a ECT não é empresa transportadora, apesar do entendimento contrário do Órgão Público responsável pelo lançamento e cobrança do ICMS.

Comentou, novamente, que o Decreto-Lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 foram recepcionados pela Constituição de 1988. Para corroborar o argumento exposto, baseando-se na doutrina de Celso Ribeiro de Bastos acerca do fenômeno da recepção, analisou a Lei nº 6.538/78 e o art. 12 do Decreto-

Lei n° 509/69.

Protestou que a ECT goza da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da CF, não pode 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.

Afirmou que o serviço postal tem por base três ações praticadas em cadeia, quais sejam e nesta ordem: o recebimento, o transporte e a entrega dos objetos postais. São elos de uma corrente, agasalhadas pelo manto da lei postal e o transporte, pressuposto básico da execução do serviço postal que oferece segurança, inviolabilidade do objeto postal, regulamentação legal que exige a continuidade, universalidade, confiabilidade, garantidos pela União Federal através do impugnante, que é empresa vinculada ao Ministério das Comunicações. Nesta linha de raciocínio, argumentou que os seus serviços distinguem-se dos serviços prestados pelos particulares. À ECT existem regras rígidas, ditadas pela Constituição, pela legislação infraconstitucional e pelo Direito Administrativo, que delimitam seu campo de ação, a obrigando oferecer e garantir o serviço postal a todos os cidadãos brasileiros, independentemente de distinção de credo, cor, raça ou ideologia política. Ao particular existe a livre concorrência de mercado e ele aceita prestar serviços a seus clientes se quiser, discricionariedade a si vedada. 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. Portanto, não se pode confundir sua atividade com um serviço de transporte, pois figuras totalmente distintas.

Sustentou que o lançamento do crédito tributário deve ser feito atendendo à norma padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição. Citando Roque Carrazza, Elizabeth Nazar Carrazza e Amílcar Falcão, o autuado chamou a atenção para a forma rígida como é feita a distribuição de competências no sistema tributário brasileiro.

Em relação ao ICMS, entendeu que este, conforme definido na CF/88, abarca no seu campo de incidência: a) as operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis gasosos e de energia elétrica e e) sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. 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.

Insistiu em que a ECT, quando executa o serviço postal, não se equipara a uma empresa transportadora privada, pois não possui o mesmo objetivo, qual seja, a obtenção de lucro. Na maioria das vezes o transporte realizado onera a empresa, e não lhe garante um superávit em suas contas, posto que os preços cobrados cobrem apenas o custo do transporte, sendo este mera atividade meio dos seus serviços, que é levar objetos de um para outro lugar, não se configurando serviço de transporte. Por isso, concluiu a defesa, não pode a ECT ser considerada responsável tributária pelo ICMS relativamente aos objetos postais. Tomando por base a consideração de não ser a ECT contribuinte, não se pode exigir ICMS em razão do "transporte" que realiza.

A defesa reportou-se, em seguida, à decisões da Justiça Federal em dois Estados da Federação (Ceará e Rio Grande Sul) que se pronunciaram contrário a existência da relação jurídica que obrigue

a ECT a promover o recolhimento do ICMS sobre os serviços postais e à jurisprudência administrativa. Como exemplos, citou que 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 destacou que a configuração da incidência tributária exige que haja exata adequação do fato à norma. Reproduziu comentários de Eduardo Marcial Ferreira Jardim acerca do princípio da tipicidade.

Concluiu sua exposição argumentando que para ser exigido o tributo o fato deve estar plenamente ajustado à norma, sem possibilidade de dúvida. Pediu 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 insubstancial, ante a impossibilidade legal de sua lavratura e, ainda, por ser a impugnante ente integrante da administração pública e consequentemente 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 autuante prestou informação (fls. 38/39) dizendo, inicialmente, que a empresa foi autuada pela fiscalização estadual em procedimento realizado conforme determina a legislação em vigor, cuja matéria já foi fartamente analisada por este Conselho de Fazenda.

Como pontos fundamentais, ressaltou:

1. O Estado da Bahia é signatário do Protocolo ICMS 32/01, que revogou o Protocolo ICM 23/88. Assim, não mais caberiam as alegações de defesa quando citou o protocolo denunciado. Ressaltou, no entanto, que segui as formalidades requeridas pelo antigo protocolo, ou seja, foi entregue uma via do Termo à ECT, outra acompanhou as mercadorias apreendidas até o depósito da IFMT-Metro para ser retirada pelo destinatário ou remetente das mercadorias e a última via foi anexada ao processo.
2. Sendo empresa pública, o autuado não goza de imunidade tributária, vez que a imunidade recíproca tributária dos entes tributantes não é extensiva às empresas públicas.
3. A ECT, na qualidade de transportador e detentor das mercadorias apreendidas, é considerada responsável solidária pelo pagamento do ICMS, ao teor do art. 39, I, "d" e V do RICMS/97.
4. A ECT está obrigada a transportar mercadorias com documentação fiscal, conforme determinações do art. 410-A, § 2º do Regulamento e a Cláusula 3ª do Protocolo ICMS 32/01.

Que a exigência fiscal não era sobre a prestação de serviço efetuada pelo autuado, mas sim, pela responsabilidade solidária pelo transporte e detenção de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Complementando sua informação, anexou aos autos, artigo elaborado pelos auditores fiscais José Hermógenes Lima da Silva e Luciana Mathias de Almendra que versa sobre a matéria.

Ratificou o procedimento fiscal.

VOTO

Atribui-se a responsabilidade solidária para pagamento do imposto à ECT pelo fato de terem sido encontrados roupas masculinas em suas dependências desacobertados de documento fiscal, com fundamento no art. 201, I combinado com o art. 39, I , "d", do RICMS/97. O fisco estadual entendeu que os produtos apreendidos tratavam-se de mercadorias e que o autuado se equiparava a um transportador e, portanto, respondia solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

O autuado alega que não pode ser apontado como sujeito passivo da relação tributária pois goza da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988. Não comungo com o entendimento do defensor, pois a imunidade alegada diz respeito à vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos tributantes e somente é extensiva às suas autarquias e fundações. A ECT não é autarquia, nem tampouco, fundação, mas empresa pública. Dessa forma, sendo empresa pública, após a Constituição Federal de 1988, está sujeita às mesmas regras das empresas privadas, tanto em relação ao regime jurídico em que deve ser constituída, quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, ao arrimo do art. 173, § 1º da Constituição Federal.

Ultrapassada essa questão, pergunto se a atividade exercida pelo autuado – serviço postal na modalidade encomenda – pode ser entendida como um serviço de transporte.

O entendimento deste CONSEF é de que, embora a prestação de serviços postais não possa ser confundida com o serviço de transporte de carga, no presente Auto de Infração não se está a cobrar o ICMS sobre tais serviços postais. O lançamento exige o ICMS, por responsabilidade solidária, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX nº SR631456043BR e SR631456012BR, estar sendo transportada desacobertada da documentação fiscal.

Nesta circunstância, o RICMS/97, invocando as determinações contidas no art. 6º da Lei nº 7.014/96, nos casos de responsabilidade por solidariedade, expressa:

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.

§ 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.

Portanto, mesmo que o autuado não pudesse ser considerado transportador, estaria obrigado ao pagamento do imposto, em razão de responsabilidade solidária, em face de regra esculpida no inciso V do artigo 39 do RICMS/97, acima transcrita.

Voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.

VOTO EM SEPARADO

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 argüi a legalidade da autuação, com base no Protocolo ICM 23/88, considerando-o um *ato negocial* vinculante para aqueles que o subscreveram. Protesta que não foi observado 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 o Protocolo ICMS 15/95. Posteriormente, o Protocolo ICMS 32/01 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 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 9292276/03, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$361,16, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, "a", da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de outubro de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR/VOTO EM SEPARADO