

A. I. N° - 925155306/02
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
AUTUANTE - MANOEL PEREIRA DE ANDRADE
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 23.10.03

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0417/01-03

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 05/12/2002 pela fiscalização do trânsito de mercadorias, exige ICMS no valor de R\$ 522,24, em decorrência de transporte de mercadorias sem documentação fiscal. Termo de Apreensão n° 109589 (fl. 3).

O autuado, às fls. 10 a 29, através de representante legalmente constituído, alegou 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. Destacou 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, dizendo que o mencionado protocolo 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, a ECT não é uma transportadora.

Alegou imunidade tributária, amparada pelo 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 sobre a renda, os serviços e o patrimônio uns dos outros (art. 150, VI, “a” da CF/88). Reportou a julgado do STF acerca da constitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei n° 509/69, cuja ementa transcreveu. Reproduziu 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/88, uma vez que a disciplina jurídica de direito privado vai sujeitar apenas aquelas entidades que exploram a atividade econômica.

Esclareceu que uma empresa pública pode desempenhar duas funções completamente distintas: a) explorar atividade econômica, e prestar serviço público. Citou 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.

Asseverou que, nos termos do art. 22, V, da CF/88, compete privativamente à União legislar sobre serviços postais, transcrevendo, em seguida, os arts. 7º, §1º a §3º, 25, 9º, 8º e 26, 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.

Conforme o sujeito passivo, 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, ou seja, é remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal.

O defendente deu destaque aos argumentos de que os serviços 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 tal argumento, 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 nº 509/69.

Alegou que a ECT goza da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da CF/88, 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: o recebimento, o transporte e a entrega dos objetos postais, praticados nessa ordem e com essa finalidade protegida pelo manto da Lei Postal. São elos de uma corrente, ou mesmo partes de um corpo que só funciona com a ação conjunta de seus membros.

O 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 existe 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.

Protestou 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 superavit 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, às decisões da Justiça Federal em dois Estados da Federação (Ceará e Rio Grande Sul) que se pronunciaram contrário à 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 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 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 insubsistente, 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, às fls. 36 a 38, informou que o autuado comete engano ao pretender desfrutar a imunidade tributária sem nenhuma base legal por ser uma empresa pública federal prestadora também de serviço de transporte de mercadorias. Que na medida que o autuado atropela as normas fiscais transportando mercadorias com nota fiscal inidônea demonstra falta de conhecimento da Legislação. Transcreveu o art. 36, VIII, do RICMS/97.

Argumentou que o defendente apresentou o Protocolo nº 23/88 que estabelece procedimentos adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela ECT, no entanto, atualmente vigora o Protocolo ICMS 32/2001, que em sua cláusula terceira, exige que a ECT faça o transporte de mercadorias e bens acompanhados de: nota fiscal, modelo 1 ou 1-A; manifesto de cargas e; conhecimento de transporte de cargas. Além de a EBCT ser uma empresa cadastrada na SEFAZ (art. 150 e 152 do RICMS/97). Transcreveu, ainda, o art. 410-A e § 2º do citado artigo que estabelece as mesmas obrigações contidas na cláusula terceira do Protocolo ICMS 32/01.

Concluiu dizendo que em relação a constitucionalidade questionada pelo defendente não lhe compete discutir. Que o procedimento fiscal foi realizado com fundamento nas normas regulamentares e que o contribuinte foi autuado por transportar mercadorias sem documentação fiscal, na condição de responsável solidário. Quanto ao destino das vias do Termo de Apreensão, disse ter sido conforme acordo como previsto nos protocolos 23/88 e 32/01.

Manteve a autuação.

VOTO

Atribuiu-se a responsabilidade solidária para pagamento do imposto à ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, pelo fato de terem sido encontradas 4 unidades de esteira de massagem, marca Fisiomedic, em suas dependências desacobertadas de documento fiscal, conforme Termo de Apreensão nº 109589, com fundamento no art. 201, I combinado com o art. 39, I, “d”, do RICMS/97.

O impugnante argumentou gozar da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 e, desta forma, não poderia ter sido apontado como sujeito passivo da relação tributária. No entanto, a imunidade alegada pelo sujeito passivo diz respeito a vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos tributantes e somente é extensiva às suas autarquias e fundações, portanto, não comungo com o entendimento da ECT.

Observo que a ECT não é autarquia, nem fundação, e sim, uma empresa pública. E, assim sendo, 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.

A Lei nº 7.014/96 cuida da responsabilidade solidária no art. 6º, tratando de normas endereçadas a todas as pessoas passíveis de atribuição de responsabilidade solidária.

O Estado da 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 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 exigir o ICMS sobre tais serviços postais. O lançamento tributário cobra o ICMS, na condição de responsável por solidariedade, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX nº SR014499714BR, estar sendo transportada desacompanhada da documentação fiscal correspondente.

Nesta situação, o RICMS/97, invocando as determinações contidas no art. 39, I, “d”, V, §3º e §4º, 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 aceitem 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.

Dentre outras considerações, o art. 410-A do RICMS/97 estabelece as rotinas a serem seguidas pela fiscalização estadual na verificação das remessas postais, inclusive pela ECT.

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

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

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 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 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 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **925155306/02**, lavrado contra a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o autuado para

efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 522,24, 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, 20 de outubro de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA