

**A I Nº** - 000.928.951-8/03  
**AUTUADO** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
**AUTUANTE** - WALTER LÚCIO CARDOSO DE FREITAS  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 04.11.03

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0433-02/03

**EMENTA.** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter aceito para entrega, via serviço postal, mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal. Rejeitadas as preliminares argüidas pelo sujeito passivo e pela empresa fiel depositária. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/04/03 pela fiscalização de mercadorias em trânsito, para exigência de imposto no valor de R\$3.409,52, mais a multa de 100%, em razão de transporte das mercadorias constantes no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 112328, de 24/03/2003, desacompanhadas dos respectivos documentos fiscais, tudo de conformidade com os documentos às fls. 03 a 05.

Através do Processo nº 414105/2003-0, datado de 08/05/03, a empresa Superlente Indústria e Comércio de Lentes Ltda, Inscrição Estadual nº 23.236.284, solicita a transferência de fiel depositário, se responsabilizando pela sua guarda e pelo pagamento do ICMS e demais cominações legais, sendo deferido o seu pedido pela Supervisora da IFMT/Metro, sendo liberadas as mercadorias através da Nota Fiscal Avulsa nº 012423 (fl. 20).

Intimado a efetuar o pagamento do débito, o autuado, por seu representante legal, em 15/07/2003 impugnou o lançamento consubstanciado no Auto de Infração, conforme recurso idêntico ao de outras autuações em seu nome (docs. fls. 27 a 46), suscitando como preliminares de nulidade do lançamento, os seguintes fatos:

1. que o procedimento fiscal não pode prevalecer em razão de não terem sido observadas as determinações contidas no Protocolo nº 23/88, pois não foi lavrado em três vias o Termo de Apreensão, e destinadas as respectivas vias para o remetente ou destinatário (1ª via); para a ECT (2ª via); e a terceira via para o Fisco.
2. não foi efetuada a descrição dos fatos de forma clara, precisa e sucinta;
3. sendo a ECT Empresa Pública da Administração Indireta Federal não pode ser igualada às centenas de milhares de transportadores particulares existentes no país, pois o serviço postal não é transporte e, por conseguinte, o autuado não é transportadora;

4. o autuado goza de imunidade tributária, de acordo com o estatuído no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988. Cita o entendimento de diversos juristas a respeito do conceito de empresa pública.

Argumenta, ainda, que cabe exclusivamente à União legislar sobre o serviço postal, cuja definição foi oferecida pela Lei nº 6.538/78, em seu artigo 7º, como “o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas”.

Alega que os serviços de recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas, exercidos pela União através dele, por força do estabelecido no artigo 9º da Lei nº 6.538/78, não estão compreendidos no regime de monopólio, podendo ser prestados por particulares. Todavia, o fato de não serem exclusivos, não lhes retira o caráter de serviço público, tendo em vista o disposto no artigo 7º da citada Lei nº 6.538/78 e seu § 3º, sendo as correspondências, valores e encomendas, objetos postais e não, mercadorias.

Afirma que o Decreto-lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 foram recepcionados pela Carta Magna de 1988, o que é corroborado pela alteração feita em seu artigo 173 pela Emenda Constitucional nº 19/88. Cita o parecer de Celso Ribeiro de Bastos, concluindo que goza de imunidade tributária, não podendo ter seu patrimônio diminuído por qualquer tipo de imposto, por ser patrimônio da União. Ademais, não pode ter seus serviços onerados tributariamente, por serem, os serviços que presta, de competência exclusiva da União.

Advoga a tese de que a atividade por ele desenvolvida nunca poderá ser confundida com o serviço de transporte executado por particulares, já que existem regras rígidas, ditadas pela lei, que delimitam seu campo de atuação. Ademais, o serviço postal é muito mais complexo que o simples transporte, já que oferece segurança, inviolabilidade do objeto postal, universalidade e confiabilidade garantidos pela União. Dessa forma, o serviço de SEDEX, reembolso postal e encomenda normal (modalidade encomendas) incute, em seu conceito, a realização de transporte, o que acontece também com as cartas, vales postais, telegramas e demais objetos postais, mas não pode ser definido como serviço de transporte, já que é apenas uma atividade meio sem a qual seria impossível cumprir a sua finalidade legal – prestar serviço postal a toda a coletividade.

Diz, ainda, que não pode ser considerado responsável tributário pelo recolhimento do ICMS sobre serviço de transporte de objetos postais, mesmo que seja de encomenda, nem há que se falar em ausência de emissão de nota fiscal para serviço imune.

Cita a jurisprudência dos Tribunais Federais e o entendimento esposado pela Secretaria da Fazenda do Paraná para demonstrar que não pode haver incidência do ICMS sobre o serviço postal, pois ele não pode ser confundido com serviço de transporte de cargas.

Finaliza alegando que as normas constitucionais e infraconstitucionais exigem que haja exata adequação do fato à norma, sem o que não se configura a hipótese de incidência e a insistência na cobrança desse tributo configura flagrante inconstitucionalidade. Por último, lembra que o artigo 11 da Lei nº 6.538/78 determina que “os objetos postais pertencem ao remetente até sua entrega a quem de direito”, sendo inegável que os sujeitos da relação tributária, no caso, são o Estado da Bahia e o destinatário e/ou o remetente do SEDEX.

Em 28/07/2003, através do Processo nº 474947/2003-7, dizendo-se destinatária das mercadorias, e na condição de fiel depositária das mesmas, a empresa Superlente Indústria e Comércio de Lentes Ltda interpõe recurso defensivo às fls. 53 a 61, sob o fundamento de que a constituição do lançamento está eivado de erros e vícios em razão da exigência fiscal mais os acréscimos legais ser superior ao valor das mercadorias.

Esclareceu que as mercadorias foram adquiridas do seu fornecedor Tecnol Técnica Nacional de Óculos Ltda, através da Nota Fiscal nº 45056 datada de 27/02/2003, no valor de R\$55.526,59, tendo recebido parte das mercadorias, cuja quantidade que faltava na quantidade de 161 peças são as que foram objeto da apreensão, dizendo que para sua surpresa dita quantidade foi encontrada pela fiscalização desacompanhadas de documentação fiscal.

Assevera que o imposto devido sobre as 161 peças de armações foi pago quando do recolhimento antecipado apurado em relação à Nota Fiscal nº 45056, conforme DAE acostado ao seu recurso (doc. fl. 75).

Além disso, o defendente impugna a metodologia utilizada na apuração da base de cálculo, por entender que o autuante levou em consideração indevidamente os preços fornecidos por empresa varejista do ramo óptico (Ótica Ernesto Ltda.), ao invés dos preços do mercado atacadista, conforme previsto no artigo 352, § 2º, inciso II, do RICMS/97 para o caso de imposto por antecipação.

Impugnou também o levantamento de preços à fl. 05, por não conter as formalidades legais, quais sejam: carência de autenticidade pela empresa informante pela ausência de carimbo do CNPJ, e outros; ausência do nome completo e função da pessoa que assina o documento; e indicação da origem dos preços unitários mencionados no levantamento, ou seja, se se tratam de preço de custo ou de venda.

Diz, ainda, que o autuante não observou o disposto no artigo 63, II, “a”, do RICMS/97, que determina que o preço deve ser no atacado, acrescido da MVA prevista no Anexo 88, item 33, do RICMS/97.

Invocou o artigo 938, V, “a”, do RICMS/97, para argumentar que no cálculo do imposto por antecipação, estando as mercadorias acompanhadas de documentação fiscal, depois de adicionadas ao custo todas as despesas que oneram o custo será acrescentado a MVA correspondente, e com relação às mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, deve ser aplicada a alínea “b”, item 1, do referido dispositivo regulamentar.

No caso, argumenta que a substituição tributária nas armações para óculos sujeita-se a MVA de 26% prevista no artigo 938, inciso V, alíneas “a” e “b”, item 1, do RICMS/97.

Com esses argumentos, argüiu a nulidade da autuação, aduzindo que o valor da base de cálculo por possuir erros e vícios insanáveis, não serve de embasamento para o Auto de Infração.

Fez referência aos Acórdãos JJF nº 0223-03/03; 0245/04-03 e CJF nº 0306-11/03.

Concluindo, o fiel depositário ao mesmo tem em que, considerando como verdadeira a acusação de mercadoria desacompanhada de nota fiscal, se compromete a pagar o imposto devido após refeito o cálculo da exigência fiscal, requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante em sua informação fiscal às fls. 81 a 83, rebate as razões da defesa argumentando que:

- a) o Estado da Bahia atualmente é signatário do Protocolo ICMS 32/01 que revogou o Protocolo ICM 23/88. Salienta que as formalidades requeridas pelo Protocolo foram seguidas pela fiscalização quando de sua ação fiscal, sendo entregue uma via do Termo de Apreensão à ECT, e outra via acompanhou as mercadorias até o depósito da IFMT/Metro para ser retirada pelo destinatário ou remetente das mercadorias, e a última via anexada ao processo;
- b) a ECT é uma empresa pública, não fazendo jús à imunidade tributária recíproca que invoca em sua defesa, nos termos do artigo 6º, inciso V, alínea “a”, do RICMS/97, que segue o descrito no artigo 150 da CF/88 e os artigos 9, 12 e 13 do CTN, pois tal imunidade não extensiva às empresas públicas que concorrem com atividades econômicas idênticas com empresas

privadas, e que tenham contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários dos serviços;

- c) a ECT, na qualidade de transportadora e detentora das mercadorias apreendidas por estarem em situação fiscal irregular, é considerada responsável solidária pelo pagamento do ICMS, conforme previsto no artigo 39, inciso I, alínea “d”, e V que complementou os artigos 121 e 124, do CTN.
- d) A ECT está obrigada a fazer acompanhar às mercadorias que transporta a respectiva documentação fiscal idônea, conforme determina o § 2º do artigo 410-A do RICMS/97 e a Cláusula Terceira do Protocolo ICMS 32/01;
- e) A exigência de ICMS objeto do presente processo não é sobre a prestação de serviços de transporte efetuado pela ECT, mas sim pela responsabilidade solidária pelo transporte e detenção de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea.

Complementando sua informação fiscal, o autuante acostou aos autos cópias de parecer e de informação fiscal de outros autos que versam sobre o mesmo tema do presente processo.

Quanto as alegações do fiel depositário, o autuante informou que:

- 1. o depositário admite inquestionavelmente em sua defesa que as mercadorias estavam desacompanhadas de documentação fiscal quando foram apreendidas pela fiscalização;
- 2. não foram apresentadas provas documentais que as mercadorias apreendidas eram as mesmas constantes na nota fiscal nº 45056;
- 3. o artigo 937 do RICM/97 prevê no inciso VII que será efetuado o arbitramento da base de cálculo quando houver o transporte de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea. A base de cálculo deverá ser efetuada pelo método previsto no artigo 938, sendo que, na fiscalização de mercadorias em trânsito, deve ser observado o disposto no inciso V, “b”, item 1 ou item 2, para os casos de ausência de documentação fiscal. Assevera que por este dispositivo poderá ser feito o arbitramento adotando-se o preço por atacado acrescido de MVA, ou adotando-se o preço de venda a varejo no local da ocorrência. Diz que foi adotada a segunda opção para o cálculo do ICMS neste processo;
- 4. o levantamento dos preços foi feito em formulário padronizado pela SEFAZ/BA (doc. fl. 05), no qual, constam a razão social, o número da inscrição da CAD-ICMS e o número do CNPJ da empresa pesquisada que forneceu os preços unitários de venda a consumidor, entendendo ser desnecessário o carimbo do CNPJ. Informou que constam também no formulário o nome, o número do RG e a assinatura do funcionário da empresa pesquisada;
- 5. rebate a alegação de que o cálculo do imposto deveria seguir o previsto no RICMS para os casos de substituição tributária, frisando que a ocorrência de que cuida os autos foi o transporte de mercadorias sem documentação fiscal.

Conclui a sua informação pela manutenção integral de seu procedimento fiscal.

Tendo em vista que foram acostados aos autos novos elementos por ocasião da informação fiscal, o autuado atendendo intimação da repartição fazendária interpôs às fls. 112 a 131, recurso idêntico em todos os termos ao que fora apresentado anteriormente.

Considerando que o fiel depositário não havia sido cientificado, na pauta suplementar do dia 04/09/2003 foi deliberado pela realização de diligência à Infaz de origem para esse fim, cuja empresa Superlente Indústria e Comércio de Lentes Ltda. ao ser intimada pela repartição

fazendária apresentou novo recurso às fls. 143 a 146, no qual argüiu que não questiona a responsabilidade atribuída a ECT, por entender que somente a ela cabe demonstrar que não praticou o ilícito fiscal.

Em seguida, o fiel depositário ratificou seus argumentos anteriores, contraditando mais uma vez a autuação com base no seguinte.

- a) que as mercadorias não estavam desacompanhadas de documento fiscal;
- b) que a emissão do documento fiscal é de responsabilidade do remetente, e a verificação de sua existência, no transporte, é do transportador;
- c) que não pode figurar no pólo passivo da substituição tributária por não ter praticado nenhum ilícito fiscal, e que a responsabilidade fiscal do destinatário somente começa quando este recebe a mercadoria;
- d) que a exigência fiscal está eivada de erros, vício formal e material, no tocante a determinação do montante da base de cálculo impondo a nulidade da autuação;
- e) que concorda pagar o imposto devido, desde que seja calculado em conformidade com as exigências e procedimentos legais.

Ao final, ratificou os termos de sua impugnação anterior pela improcedência e nulidade do Auto de Infração.

## **VOTO**

O Auto de Infração foi lavrado para exigência de imposto, em razão de terem sido encontradas pela fiscalização de mercadorias em trânsito, mercadorias em poder do autuado, em um volume contendo as mercadorias indicadas no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 112328, de 24/04/03, mercadorias essas, desacompanhadas do respectivo documento fiscal, tudo de conformidade com os documentos às fls. 03 a 05.

Na impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nota-se que o mesmo não adentrou no mérito da autuação, limitando-se tão somente na argüição de preliminares de nulidade, a pretexto de inconstitucionalidade da legislação estadual; de que serviço postal não é transporte; que a ECT não é uma empresa transportadora; e, como empresa pública goza de imunidade tributária.

Sobre as questões de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual levantadas na defesa, deixo de apreciá-las, em virtude de não ser da competência deste órgão julgador no âmbito administrativo, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Quanto as preliminares de nulidades suscitadas na defesa, observo que o fato da ECT tratar-se de uma empresa pública, está previsto no art. 173 da Constituição Federal, §§ 1º e 2º, que a empresa pública sujeita-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações trabalhistas e tributárias, não podendo gozar de privilégios não extensivos ao do setor privado. Desta forma, não há porque questionar se o serviço desenvolvido pelo autuado está ou não, enquadrado nas hipóteses de imunidade consignadas no art. 150 da Constituição Federal de 1988, considerando a definição dada pela lei, quanto aos seus direitos e obrigações tributárias.

Por isso, devem ser rejeitadas as preliminares de nulidade argüidas pela defesa, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF/99.

No mérito, da leitura do Termo de Apreensão à fl. 03, sobressai que a ação fiscal está embasada nos artigos 201, I, combinado com o artigo 39, I, “d”, do RICMS/97, vigente na data da ocorrência, em razão das mercadorias terem sido encontradas em um volume desacompanhadas da respectiva documentação fiscal. Desta forma, a infração está devidamente caracterizada nos autos, cabendo ao autuado na condição de transportador, responder solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre tais mercadorias.

O contribuinte autuado, em momento algum do seu recurso defensivo, se insurgiu quanto a acusação de que se encontravam em seu poder as mercadorias apreendidas. No entanto, argumenta que não pode ser considerado como responsável pelo pagamento do ICMS sobre o serviço de transporte de objetos pessoais, bem assim, não pode ser considerado como sujeito passivo da obrigação tributária, neste caso, por tratar-se de empresa integrante da Administração Pública, e por entender que o serviço de transporte de objetos postais e encomendas não é passível de tributação.

Conforme estabelecido no art. 8º, inciso IV, do RICMS/97, não há incidência do ICMS relativamente ao transporte de valores, correspondências e encomendas ou serviços postais da ECT. Entretanto, tal dispositivo regulamentar se refere à não incidência de imposto sobre as atividades desenvolvidas pelo autuado, na condição de transportador das encomendas, sendo que o imposto exigido no Auto de Infração se refere à responsabilidade solidária atribuída por lei ao próprio autuado, em relação às mercadorias que estava conduzindo sem a respectiva documentação fiscal.

De acordo com o art. 6º, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do ICMS e demais acréscimos legais, os transportadores que conduzirem mercadorias sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou mesmo, acompanhadas de documentação inidônea.

Dessa forma, verifica-se que a legislação atribui a responsabilidade solidária à ECT por ter recebido e transportado para entrega, mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal exigível, haja vista que no momento da postagem do volume o autuado tem o amparo legal para verificar o seu conteúdo, e exigir a respectiva nota fiscal das mercadorias transportadas (§ 2º do artigo 410-A do RICMS/97).

No caso presente, o Termo de Apreensão serve de prova que as mercadorias realmente não se faziam acompanhar da respectiva nota fiscal, e dada a quantidade da mercadoria apreendida, conclui-se não se trata de serviço postal de encomenda para uso pessoal, mas sim, de transporte de mercadorias, via Sedex, completamente desacompanhadas da respectiva documentação fiscal. Assim sendo, concluo que restou comprovada a irregularidade apontada no Auto de Infração, respondendo solidariamente o autuado pelo pagamento do imposto.

Para evitar futura alegação de que não obedecido o devido processo legal, aprecio o recurso defensivo da empresa que se apresentou como proprietária e fiel depositária das mercadorias apreendidas.

Pelo que foi relatado, nota-se que o fiel depositário centrou a sua defesa nas questões que passo a examinar.

- a) de acordo com o Termo de Apreensão à fl. 03, consta que as mercadorias relacionadas à fl. 04 foram remetidas pelo Sr. Luiz Nascimento (Campinas/SP) através do SEDEX SL 596351340, e estavam destinadas a Carla Santos da Silva, e se encontravam desacompanhadas de documento fiscal, tanto que o autuado (ECT), na qualidade de responsável solidário por ter aceitado as mercadorias nesta condição em seu recurso não negou tal fato. Assim, o referido Termo de Apreensão serve como elemento de prova da ocorrência;
- b) quanto a utilizar a nota fiscal nº 45056 para a determinação da base de cálculo, não vejo como acatar tal alegação, visto que não há nenhuma prova documental nos autos que possa ser feita uma correlação com as mercadorias que foram apreendidas, haja vista que a quantidade é completamente diferente da que foi apreendida.
- c) no tocante a determinação da base de cálculo, observo o acerto da ação fiscal, pois restando caracterizado que as mercadorias realmente estavam desacompanhadas de documento fiscal, está previsto no RICMS em vigor a possibilidade do arbitramento da base de cálculo na hipótese de que cuida os autos (art. 937, VII), e o método adotado tomando por base o preço de venda a varejo no local da ocorrência está previsto no artigo 938, inciso V, “b”, item “2” do mesmo Regulamento.
- d) Sobre os preços adotados para o cálculo do imposto, constata-se no Levantamento de Preços Correntes no Mercado Consumidor constante à fl. 05, estão devidamente especificados analiticamente os valores por tipo de cada mercadoria, e foram fornecidos pela Ótica Ernesto Ltda, encontrando-se devidamente identificada e assinado pela pessoa que forneceu os preços.

Portanto, pelo que se vê, no que concerne aos aspectos formais para a constituição do presente crédito tributário, em particular, a determinação da base de cálculo, não assiste razão ao fiel depositário de que o imposto deveria obedecer as normas previstas no RICMS para os casos de antecipação, uma vez que tratando-se de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, o autuante deu estrito cumprimento à legislação citada, incorrendo, assim, qualquer erro ou vício que inquine a nulidade do presente lançamento, por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99.

No que diz respeito as questões aduzidas pelo fiel depositário em seu segundo, realmente não há dúvida de que a emissão do documento fiscal é de responsabilidade do remetente, e a verificação de sua existência, no transporte, é do transportador, tanto que é exatamente a este último que está sendo exigido o tributo, como responsável solidário por ter aceito mercadorias desacompanhadas de documento fiscal.

A empresa Superlentes Indústria e Comércio de Lentes Ltda, ao solicitar a transferência da guarda das mercadorias vinculadas ao Termo de Apreensão, na condição de fiel depositária, se responsabilizou por sua guarda e pelo pagamento do imposto e demais cominações legais, nos termos do artigo 947, inciso II, do RICMS/97, não havendo como considerar o recolhimento antecipado efetuado pelo através do DAE à fl. 75, por não ser possível correlacionar a quantidade apreendida com a quantidade constante na referida nota fiscal.

Quanto a jurisprudência citada, observo que a mesma se trata de caso não análogo ao presente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **000.928.951-8/03**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.409,52**, 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, 30 de outubro de 2003.

FERNANDO A. B. DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BACELAR – RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR