

A I Nº - 933192-1/04
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (EBCT)
AUTUANTE - MARIA ANGÉLICA AZEVEDO POTTES
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 22.12.04

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0497-02/04

EMENTA. ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. TRANSPORTE DE 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 transporte, via SEDEX, mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal. Rejeitadas as preliminares argüidas pelo sujeito passivo. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 16.08.2004, pela fiscalização de mercadorias em trânsito, para exigência de imposto no valor de R\$680,00, mais a multa de 100%, em razão de transporte das mercadorias constantes no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 121115, de 05/08/2004, desacompanhadas de documentação fiscal, tudo de conformidade com os documentos às fls. 03 a 04.

O autuado, por seu representante legal, ingressa com defesa, fls. 09/44, impugnando o lançamento, e suscita como preliminares de nulidade do lançamento, os seguintes fatos:

1. que o Auto de Infração contém rasura no quadro 01 que se refere ao número do Auto de Infração, e por isso entende que o mesmo seria um documento inválido para exigir quitação diante da existência de um vício formal.
2. que o procedimento fiscal não pode prevalecer em razão de não terem sido observadas as determinações contidas no Protocolo nº 23/88, porque 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.
3. sendo a ECT, Empresa Pública Federal, não pode ser igualada às centenas de transportadoras particulares existentes no país, pois serviço postal não é transporte, e por conseguinte o autuado não é transportadora;
4. que o autuado goza de imunidade tributária, de acordo com o estatuído no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988. Citando o entendimento de juristas a respeito do conceito de empresa pública (Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello).

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 e seu § 3º, sendo as correspondências, valores e encomendas, objetos postais e não, mercadorias. E faz referência aos artigos 8º e 26º da mesma lei que definem as atividades correlatas a serviço postal.

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 que analisa a recepcionalidade da legislação ordinária ante uma nova ordem constitucional, 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 de 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.

Aduz que o serviço de transporte postal não está incluso no conceito de fato gerador de ICMS da Lei Estadual, pois em seu texto não há qualquer referência a referido serviço, e que não pode ser dada uma interpretação de forma expansiva de uma legislação que, para a segurança do contribuinte tem uma interpretação restritiva.

Cita a jurisprudência dos Tribunais Federais, nos Estados do Ceará e do Rio Grande do Sul, que declarou a inexistência de relação jurídica que obrigue o recolhimento de ICMS sobre a prestação de serviços postais, 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 (art. 150, I) e infraconstitucionais (CTN, 114) 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, requer a insubsistência do Auto de Infração.

A informação fiscal às fls. 53 a 66 foi prestada pela autuante que anexou um trabalho efetuado por fiscais da IFMT/METRO, do qual a mesma fez parte, que se reporta à responsabilidade solidária da ECT, onde aduz que o autuado realiza transporte de “encomendas”, sendo que algumas delas apresentam características e volumes suficientes para serem consideradas como mercadorias, caracterizando a atividade como de comércio, o que ensejou por parte da SEFAZ/BA, a colocação de unidades especiais de fiscalização, para acompanhar e verificar a idoneidade fiscal de tais operações.

Informa que diversas situações irregulares foram encontradas, seja por falta de notas fiscais ou notas fiscais inidôneas para a operação e que originaram a lavratura de diversos Autos de Infrações, para exigir o imposto omitido e devido.

Discorre sobre as funções desempenhadas pelo autuado, sua criação, e a responsabilidade da mesma por qualquer dano produzido nas encomendas que aceite para entrega, excetuando apenas no caso de o remetente não observar os dispositivos regulamentares ou então por força maior, assim definido em regulamento, ou por confisco ou destruição realizada por autoridade competente, ou ainda se não houver reclamação nos prazos previstos no regulamento.

Assevera que a ECT presta serviço na entrega de encomendas em condições idênticas às empresas privadas que entregam mercadorias, e em ambos os casos existem a responsabilidade pela guarda dos produtos transportados. E os meios de transporte utilizados tanto pelas transportadoras quanto pela ECT são os mesmos, podendo ter frota própria ou terceirizada.

Esclarece quais são os procedimentos adotados pela fiscalização junto ao autuado. Faz referência à Lei nº 6538/78 que trouxe a definição de objeto de correspondência e de pequena encomenda, contida no artigo 7º, § 1º, e que considerou constituir serviço postal, relativo a encomendas, a remessa e a entrega de objetos com ou sem valor mercantil, por via postal, no § 3º do mesmo artigo, de onde conclui que o autuado passa a operar como transportadora de bens e entra no mercado concorrendo com empresas privadas, e que assim torna-se incontestável o tratamento tributário a ser dispensado igual ao dado às empresas privadas do setor de transporte de mercadorias.

Faz menção ao Protocolo ICMS nº 32/01, que substituiu os Protocolos ICM nºs 23/88 e ICMS 15/95, em que formalizou o tratamento similar para a ECT em relação às empresas transportadoras privadas. E acrescenta que com base nos protocolos a fiscalização exercida nas dependências dos Correios, procede inicialmente à verificação física do conteúdo das mercadorias transportadas, sempre na presença de um representante da empresa, e constatando qualquer irregularidade lavra o Termo de Apreensão de Mercadorias, em três vias, e depois procede à lavratura do Auto de Infração, citando a legislação que respalda a autuação.

Discorre sobre a responsabilidade solidária do transportador, ressaltando que pode ser atribuída a responsabilidade tanto do contribuinte quanto do responsável, citando o inciso II do art. 121 do CTN e o art. 124 que no inciso II determina que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Cita a legislação baiana (art. 6º, inciso III, “d”, da Lei nº 7.014/96) que considera responsável solidário o transportador em relação às mercadorias que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea. E ainda o RICMS vigente que no inciso V, do art. 39, prevê a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, qualquer pessoa física ou jurídica em relação às mercadorias que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega, desacompanhadas de documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea. Conclui que a jurisprudência predominante no CONSEF considera que a ECT se submete às normas da responsabilidade solidária e requer a procedência da autuação.

VOTO

Inicialmente, devo observar que este órgão julgador não tem competência para apreciar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Quanto ao pedido de nulidade do Auto de Infração, por vício de forma, em razão de conter rasura no número do referido Auto de Infração, entendo que a simples substituição da seqüência do número dos autos lavrados não se constitui um vício capaz de tornar o Auto de Infração nulo como pretende a impugnante, tendo em vista que a nulidade só deverá ser decretada quando houver prejuízo para o sujeito passivo, e no presente caso, não acarretou nenhum dano, pois conforme preceitua o § 2º do artigo 18 do RPAF/99, não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de

quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade.

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

Dos documentos acostados pelo autuante, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado por ter sido encontrada, na agência do autuado (Empresa de Correios e Telégrafos – ECT), mercadorias, (05 unidades de RÁDIO CD para AUTOS) conforme descrição contida no Termo de Apreensão de mercadorias e Documentos nº de fl. 03, desacompanhadas de documentação fiscal.

Em razão do disposto no artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97, o preposto fiscal entendeu que:

1. tratava-se mercadorias;
2. o autuado se equiparava a um transportador e, portanto, respondia solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

O autuado desenvolveu sua argumentação inicialmente alegando que não pode ser apontado como sujeito passivo da relação tributária porque goza da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988.

Para uma melhor análise da questão, transcreverei a seguir os dispositivos constitucionais concernentes à questão:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de serviços, dispondo sobre:

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores.

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

O Decreto-Lei nº 509/69 determinava o que se segue:

Art 1º O Departamento dos Correios e Telégrafos (DCT) fica transformado em empresa pública, vinculada ao Ministério das Comunicações, com a denominação de Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), nos termos do artigo 5º, item II, do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

Art 12. A ECT gozará de isenção de direitos de importação de materiais e equipamentos destinados aos seus serviços, dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, quer era relação à imunidade tributária, direta ou indireta, impenhorabilidade, de seus bens, rendas e serviços, quer no concernente a foro, prazos e custas processuais.

Por sua vez, a Lei nº 6.538/78, que disciplina a prestação de serviço postal, estabelece o seguinte:

Art 10 - Não constitui violação do sigilo da correspondência postal a abertura de carta:

II - que apresente indícios de conter objeto sujeito a pagamento de tributos;

Parágrafo único - nos casos dos incisos II e III a abertura será feita obrigatoriamente na presença do remetente ou do destinatário.

Da análise dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que:

1. O Decreto-Lei nº 509/69 transformou o antigo Departamento dos Correios e Telégrafos (DCT) em empresa pública, vinculada ao Ministério das Comunicações, com a denominação de Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), o que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988;
2. no entanto, ao contrário do que alega o autuado, entendo que a imunidade tributária de que gozava a ECT, por força do Decreto-Lei nº 509/69, não foi recepcionada pela Carta Magna de 1988, pois tal privilégio contrariava frontalmente o disposto no § 3º do artigo 150 e no § 2º do artigo 173 de nossa Carta Maior.

Dessa forma, sendo o autuado empresa pública, após a Constituição Federal de 1988, está sujeito às mesmas regras das empresas privadas, tanto em relação ao regime jurídico em que deve ser constituído, quanto relativamente aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, podendo, inclusive, ser objeto de fiscalização pelo Estado (compreendido nesse conceito, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios). Dessa forma, considero que o contribuinte não está enquadrado nas hipóteses de imunidade previstas no artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Ressalte-se, por oportuno, que o fato de ter sido decidido, pelo STF, que o autuado tem direito à “execução de seus débitos trabalhistas pelo regime de precatórios por se tratar de Entidade que presta serviço público”, não significa que possui imunidade tributária. A decisão judicial apenas reafirma o caráter público dos serviços prestados pelo contribuinte, fato amplamente reconhecido, mas que não lhe retira o dever de pagar os tributos porventura devidos.

Ultrapassada essa questão, deve-se indagar se a atividade exercida pelo autuado – serviço postal na modalidade encomenda -, pode ser entendida como um serviço de transporte e, como tal, se constitui em fato gerador do ICMS.

Conforme decisões trazidas aos autos pelo contribuinte, a Justiça Federal já se manifestou a respeito, em várias oportunidades, entendendo que não há a relação jurídico-tributária que embase a exigência de ICMS sobre a prestação de serviços postais, pois tal atividade não pode ser confundida com o serviço de transporte de cargas.

O Estado do Paraná também já se pronunciou sobre a matéria, através de seu Setor Consultivo e do Conselho de Contribuintes, decidindo que os serviços postais, prestados pela ECT, não se confundem com serviços de transporte de cargas, estando, portanto, fora da incidência do ICMS.

Todavia, embora toda a argumentação do autuado se fundamente no fato de que não se pode exigir o ICMS sobre os serviços que presta, porque eles não se confundem com o serviço de transporte de cargas, no presente Auto de Infração não se está a exigir o imposto estadual sobre tais serviços postais.

Na verdade, este lançamento cobra o ICMS do autuado, por responsabilidade solidária, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX, estar sendo transportada sem a necessária documentação fiscal.

O RICMS/97, nos casos de responsabilidade por solidariedade, se expressa nos seguintes termos:

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. (grifos não originais)*

§ 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.

Assim, constata-se que, mesmo que o autuado não seja considerado transportador, estaria igualmente obrigado ao pagamento do imposto com os acréscimos devidos, em razão de responsabilidade solidária, porque enquadrado no inciso V do artigo 39 do RICMS/97, acima transcrito.

É oportuno lembrar que, no momento da postagem da encomenda através de SEDEX, o autuado tem o direito legal de verificar o seu conteúdo e adotar as medidas legais cabíveis, no caso, a exigência da correspondente nota fiscal.

Resta examinar, apenas, se o conteúdo da encomenda, como indicado no presente lançamento, pode ser considerado mercadoria. Como mencionado anteriormente, foram apreendidos pela Fiscalização, 05 RÁDIOS CD para AUTOS, conforme discriminado no Termo de Apreensão de

Mercadorias e Documentos de fl. 03, o que denota que trata-se de mercadorias para comercialização.

Deste modo, entendo ser legítima a exigência fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Atribui-se nestes autos a responsabilidade solidária à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos pelo fato de uma encomenda se encontrar sem documentação fiscal.

Como julgador, tenho o dever indeclinável de zelar pela legalidade do procedimento fiscal. Os fatos estão sujeitos às versões das partes. O direito, não.

Os principais interessados neste caso – o remetente e o destinatário da encomenda apreendida – não tomaram conhecimento, ou, pelo menos, *não foram intimados* da apreensão, *como prevê, expressamente, o Protocolo ICMS 32/01*. Como não foram intimados, não tiveram oportunidade de se defender. Quem apresentou a defesa foi a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), já que o Auto de Infração, indevidamente, foi lavrado em seu nome.

A defesa apresentada pela ECT tomou por fundamento um protocolo há muito tempo revogado: o Protocolo ICM 23/88 encontra-se revogado desde 2001.

Na defesa em apreço, a ECT preocupa-se basicamente em precaver-se contra a tributação de seus serviços, fato que nada tem a ver com o objeto da presente autuação. Em toda a extensa defesa de 36 folhas, apenas 3 parágrafos atentam para a matéria objeto deste Auto de Infração, na preliminar em que invoca a nulidade do procedimento por inobservância do Protocolo ICM 23/88. Embora esse protocolo não esteja mais em vigor, a defesa toca num ponto substancial, ao falar sobre a destinação das vias do Termo de Apreensão, o que tem a ver com a intimação dos reais interessados no fato.

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 da obrigação tributária, 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*.

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, foi editado o Protocolo ICMS 32/01, que revogou os anteriores.

Há um princípio de hermenêutica denominado *princípio da especialidade*, segundo o qual *a regra especial prevalece em relação à regra geral*. Por esse princípio, tem-se que as regras pactuadas nos protocolos são *regras especiais*, e, nessa condição, elas *derrogam* as regras gerais.

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. Porém, não tenho a mais mínima dúvida de que 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 ICMS 32/01, obriga-se a seguir à risca aquilo que foi *pactuado* nos aludidos acordos. Nem todos os Estados aderiram ao protocolo. Mas a Bahia está vinculada ao protocolo, não podendo os funcionários do fisco baiano desrespeitar aquilo que foi pactuado pelas autoridades superiores da Administração Tributária.

Geralmente os protocolos são firmados apenas pelas unidades federadas. Entretanto, nos dois primeiros protocolos supracitados, foram signatários os *Estados* o *Distrito Federal* e a *ECT*. Quando os Estados firmaram com a ECT os aludidos acordos, assim o fizeram por reconhecerem a *distinção* existente entre ela, na condição de empresa pública, e as demais empresas particulares 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, aplica-se o protocolo, que estabelece *regime jurídico especial*.

Demonstrarei que o protocolo firmado entre os fiscos estaduais afasta a possibilidade de a ECT ser autuada em situação como a presente.

O Protocolo ICMS 32/01 inicia-se assim:

"PROTOCOLO ICMS 32/01

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

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

PROTOCOLO

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

....."

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

Ao firmar o protocolo em apreço, a Bahia incorporou à sua legislação as normas nele fixadas. Desse modo, a *interpretação* da legislação terá de levar em conta o que foi pactuado com relação à ECT. Caso o protocolo não atenda aos interesses da Bahia, a solução é simples: denuncia-se o acordo.

O art. 410-A do Regulamento, fiel ao que consta no Protocolo, integra um *capítulo específico* do Regulamento. As normas especiais *derrogam* as gerais. Este é o *critério da especialidade*, um dos critérios orientadores da interpretação jurídica.

São três os critérios de solução do conflito entre normas: o critério *hierárquico* (prevalência da norma hierarquicamente superior), o critério *cronológico* (a lei posterior revoga ou derroga a anterior) e o critério da *especialidade* (a lei especial prevalece em relação à lei geral).

Se estou certo nestas considerações, não se aplicam à ECT as regras do art. 39 do Regulamento do ICMS (responsabilidade solidária). *A responsabilidade da ECT* no caso em discussão, limita-se ao que consta no art. 410-A do mesmo Regulamento, que é cópia do que consta no protocolo.

O art. 410-A do Regulamento, redigido em consonância com o protocolo, ao regular as rotinas a serem seguidas pela fiscalização estadual na verificação das remessas postais (observe-se bem, "remessas postais"), *em nenhum momento* se refere à possibilidade de autuação da ECT. E isto não se deve a "esquecimento" de quem redigiu o texto daquele dispositivo. *Os protocolos foram firmados justamente para evitar transtornos como o registrado nestes autos.*

O § 10 do art. 410-A do Regulamento prevê que, constatada qualquer *irregularidade* as mercadorias ou bens serão *apreendidos*. É evidente que as medidas a serem adotadas devem ser em função das pessoas do remetente ou do destinatário. Se a autuação devesse recair sobre a ECT, sem dúvida o protocolo diria isso, pois ele foi firmado exatamente para evitar conflitos entre os Estados e a ECT, uma empresa federal. A celebração do protocolo 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 as autoridades da Administração Tributária a celebrar o protocolo em apreço. Não tenho dúvida de que o nobre auditor, ao lavrar o presente Auto de Infração, estava certo de que estaria cumprindo o seu dever, quando, na verdade, em virtude de um erro de interpretação, está indo de encontro a uma política de procedimentos adremente definida em níveis superiores.

Ou seja, na cúpula, a Administração decide uma coisa, porém, na base, em virtude de uma falta de visão do que realmente importa, a fiscalização desfaz o que foi acordado pelos superiores.

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

De fato, está claro que a fiscalização não seguiu à risca o Protocolo ICMS 32/01. Qual a repercussão do descumprimento das regras ali pactuadas? Nenhuma? Existem normas inócuas?

Por não terem sido intimados os reais interessados – o remetente e o destinatário dos bens apreendidos –, houve cerceamento de defesa; não foi observado o devido processo legal; não se estabeleceu o contraditório.

O recolhimento de tributo – seja qual for o tributo –, quer seja feito espontaneamente, quer em decorrência de lançamento de ofício, está sujeito à observância de preceitos de ordem *material* e de ordem *formal*. Pelos preceitos de ordem material, verifica-se *se o tributo é devido*. E pelos preceitos de ordem formal, observa-se *de que modo* deve ser feita a cobrança dos valores devidos. Isso significa dizer que os critérios pelos quais se efetua o pagamento do tributo não ficam à mercê da vontade ou predisposição do sujeito passivo, como também não ficam à mercê dos caprichos dos agentes do fisco. A fonte e a medida do tributo é a lei.

Há pouco tempo, fui relator de uma decisão num caso semelhante a este. Naquela oportunidade, através do Acórdão JJF 0020/01, esta junta decidiu, por unanimidade, ser nulo o Auto de Infração, por ilegitimidade passiva. 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.

Acompanho o voto da nobre Relatora. 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 **933192-1/04**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o sujeito passivo para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 680,00**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2004.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO