

**PROCESSO** - A. I. Nº 09340750/04  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTARIO – Acórdão 3ª JF nº 0495-03/04  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 06/04/2005

## 2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0094-12/05

**EMENTA.** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO À MERCADORIA ACEITA PARA ENTREGA SEM A CORRESPONDENTE NOTA FISCAL. EMPRESA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. É legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter aceitado para entrega, via serviço postal, mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 20/09/2004, no trânsito de mercadorias para exigir o ICMS no valor de R\$272,00, acrescido da multa de 100%, referente ao transporte de mercadorias sem documentação fiscal, conforme Termo de Apreensão lavrado e acostado à fl. 3.

Em sua defesa, fls. 9 a 44, o autuado, através de seus advogados, transcreve, inicialmente, alguns dos dispositivos do Protocolo ICM nº 23/88. Suscita, como preliminares de nulidade do lançamento, os seguintes fatos:

1. Não foram observadas as determinações contidas no Protocolo ICM nº 23/88, isto é, não foi lavrado, em três vias, o Termo de Apreensão, com a seguinte destinação: a primeira, do remetente ou destinatário; a segunda, da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) e a terceira, do fisco;
2. 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 transportador;
3. 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 também por particulares.

Todavia, entende que 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. Argumenta, ainda, que as correspondências, valores e encomendas são 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 19/98. 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) e seus serviços onerados tributariamente (por serem da 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, qual seja, 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 do imposto 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”*.

A autuante, em sua informação fiscal, fls. 58 a 69, sustenta a autuação argumentando o seguinte:

1. Com o advento da Lei nº 6.538/78 a Empresa de Correios e Telégrafos (ECT) entrou no mercado e concorre com outras entidades prestadoras de serviços privados à coletividade;
2. Não desatendeu às regras do Protocolo ICM nº 23/88, uma vez que, sendo constatada a irregularidade apontada no lançamento, foi lavrado Termo de Apreensão, em três vias, sendo oferecido e entregue ao representante do autuado para assinatura, a 2ª via. A 1ª e 3ª vias ficaram em poder do fisco, sendo que uma acompanhou as mercadorias até o depósito da SEFAZ, e a outra via foi anexada ao processo.
3. O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, por responsabilidade solidária, em razão do disposto no artigo 39, inciso V, do RICMS/97 que determina que *“são solidariamente responsáveis 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 da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea”*;

4. O conceito de mercadoria é estabelecido pelo § 2º do artigo 2º da Lei nº 7.014/96 e engloba qualquer bem móvel capaz de circular economicamente;
5. Cita Acórdãos promulgados, bem como Recursos julgados pelo TST e STF, que consideram a não recepção do Decreto-Lei nº 509/69 pela CF/88 e a sujeição da ECT às regras insculpidas no artigo 173 da mesma CF/88;
6. Esclarece que de acordo com o previsto nos §§ 2º e 3º do artigo 150 da Constituição Federal, a vedação, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e o serviço, uns dos outros, somente é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, não sendo este o caso do autuado (uma empresa pública, com natureza jurídica de Direito Privado);
7. Considera que diante do exposto, ficou demonstrado que o procedimento fiscal foi realizado, observando os limites da legislação de regência do ICMS.

Ao final, chamando a atenção para a jurisprudência atualmente predominante no CONSEF, pede a Procedência do Auto de Infração.

O relator do processo emitiu o seguinte 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.*

*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), uma encomenda composta de 100 unidades de “Alicate Bico Meia Cana” marca Western, remetidas através de SEDEX, desacompanhadas de documentação fiscal, conforme explanação no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos, fl. 03.*

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

- 1. Tratava-se de 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, 100 unidades de “Alicate de Bico meia cana” marca Weestern, conforme Termo de Apreensão nº 123616, fl. 03.*

*Considero que, pela quantidade e características, tais produtos devem ser considerados mercadorias para comercialização.*

*Ainda que o Termo de Apreensão não tivesse sido elaborado em três vias, em descumprimento ao Protocolo ICM nº 23/88, tal fato não inquinaria de nulidade o lançamento porque o autuado recebeu uma das vias do documento.*

*Por tudo quanto foi exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, ressaltando, ainda, que a rasura do nº do Auto de Infração, mencionada pelo autuado em sua peça defensiva, trata-se apenas da mudança do dígito verificador do mesmo, visando sua adequação ao sistema informatizado da SEFAZ, controle este de caráter interno que não enseja, de hipótese alguma, motivação para anulação da autuação.*

*Como o autuado não adentrou o mérito da autuação, entendo que está correto o valor exigido, mesmo porque é inadmissível, à luz do Princípio Constitucional da Isonomia, que se dê tratamento privilegiado ao autuado em detrimento de outros contribuintes que com ele competem no mercado em que atua.*

*A Constituição Federal, no § 2º do artigo 173, estabelece, como citado anteriormente, que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”, sob pena de asfixiarem de tal forma seus concorrentes que se criaria um ambiente desleal, contrário a qualquer sistema capitalista.*

*Quanto ao Protocolo ICM nº 23/88, firmado entre os Estados em 06 de dezembro de 1988 quando ainda vigia o ICM, apenas estabelece normas de controle de fiscalização relacionada com o transporte de mercadorias efetuado pelo autuado, em nenhum momento dispensando a Empresa de Correios e Telégrafos de ser responsabilizada pelo pagamento do tributo, porventura devido em razão das ações fiscais ali desenvolvidas. Semelhantes procedimentos a serem adotados pela fiscalização foram repetidas no Protocolo ICMS nº 32/01, publicado no DOU de 04.10.01.*

*Por outro lado, o Protocolo ICMS nº 15/95, foi firmado pelas unidades federadas para “implementar rotinas de controle e fiscalização das remessas postais com vistas à verificação do cumprimento da obrigação de pagamento do ICMS nas operações de mercadorias”, inclusive nas importações sob o regime de Tributação Simplificada.*

*O citado Protocolo tornou-se necessário, ao exercício da fiscalização do imposto estadual, em razão das atividades peculiares desenvolvidas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, com a previsão, na Constituição Federal, da vedação à quebra do sigilo da correspondência.*

*Tal Protocolo não foi adotado para dispensar o autuado do pagamento do imposto devido e previsto nas hipóteses legais. Ao contrário, determina, em sua Cláusula quinta que “constatado que mercadorias ou bens contidos em remessas postais internacionais sem exigência do comprovante do ICMS, ou sendo o caso, da Declaração de Desoneração do ICMS na Entrada de Mercadoria Estrangeira, serão adotadas contra a ECT os procedimentos fiscais previstos na legislação de cada unidade federada”, não podendo ser diferente o tratamento dispensado ao autuado nas remessas internas de mercadorias.*

*De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Em seu Recurso Voluntário o recorrente repete basicamente os argumentos expendidos em sua defesa, constantes de diversos outros autos semelhantes. Argüi em seu favor: a imunidade tributária recepcionada pela Constituição Federal através do decreto da criação da EBCT, e da Lei nº 6.538/78; que não foram observadas as disposições contidas no Protocolo nº 23/88; e que cabe exclusivamente à União legislar sobre serviço postal.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, argumentando:

1. *“Não cabe falar em imunidade tributária, haja vista que, como afirmado pelo próprio recorrente, sendo a ECT uma empresa pública, há que se sujeitar, conforme art. 173 da CF, ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias, encontrando-se, portanto, derogado o art. 12 do Decreto nº 509/69, porquanto incompatível com os ditames constitucionais vigentes. O RICMS prevê que a ECT deva ter controle e fiscalização das mercadorias objeto do serviço postal, exigindo que conste da embalagem das encomendas nacionais que contenham mercadorias, sendo o remetente contribuinte do ICMS, o número da Nota Fiscal respectiva. Transcreve jurisprudência nesse sentido.”*

## **VOTO**

A imunidade tributária argüida pelo recorrente foi devidamente enfrentada e refutada pela JJF, apesar de destaque-se, não ser da competência deste Conselho apreciar alegação de inconstitucionalidade da legislação estadual. Não há dúvida de que a EBCT não está amparada pelo art. 150 da CF, pois ao prestar serviços de transporte mediante remuneração, submete-se ao

regime próprio das empresas privadas. Além disso, responde o recorrente solidariamente pelo transporte de mercadoria desacompanhada de nota fiscal. Ainda que o recorrente não fosse considerada transportadora, estaria obrigada ao pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito. Vale ressaltar que é cediço o entendimento deste Conselho sobre a matéria objeto do Auto de Infração, já manifestado reiteradamente em processos semelhantes da mesma empresa.

Por todas essas razões, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **0934075-0/04**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$272, 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, 16 de março de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS