

PROCESSO - A. I. Nº 123433.0012/04-8
RECORRENTE - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0312-02/05
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 05/12/2005

1ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0405-11/05

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não acatadas as preliminares suscitadas. No mérito, os aspectos fáticos não foram elididos. As normas a serem observadas na fiscalização de encomendas sob os cuidados da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) são as fixadas em protocolos firmados entre o fisco e aquela empresa pública. Como se trata de normas especiais, estas derrogam as normas gerais de responsabilidade solidária aplicáveis às demais pessoas. Entretanto, predomina neste Conselho a jurisprudência de que a ECT está sujeita às normas da responsabilidade solidária. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª JJF – Acórdão nº 0312-02/05 referente ao Auto de Infração nº 123433.0012/04-8, lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias em 15/4/05, que diz respeito a transporte de mercadorias sem documentação fiscal. ICMS exigido: R\$801,38. Multa: 100%.

Os ilustres julgadores iniciam seu julgamento, dizendo atribuir-se nestes autos, a responsabilidade solidária à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), pelo fato de uma encomenda se encontrar sem documentação fiscal.

Destacam que a defesa argúi a legalidade da autuação, com base no Protocolo ICM Nº 23/88, considerando-o um *ato negocial* vinculante para aqueles que o subscreveram, e segundo o mesmo, no caso de irregularidade de alguma encomenda, o fisco deve documentar o fato mediante Termo, no mínimo em 3 vias, destinando-se a 1ª ao remetente ou ao destinatário, a 2ª à ECT e a 3ª ao fisco, e apega-se à tese de que a ECT não pode ser considerada uma empresa transportadora, e outro ponto da defesa é de que é flagrante a impossibilidade legal desta autuação, por ser o autuado um ente integrante da Administração Pública, e por isto imune ao lançamento, e realçando que os sujeitos da relação jurídica tributária em questão, são o Estado da Bahia e o destinatário ou o remetente da encomenda.

Aduzem o esclarecimento de que a pessoa, física ou jurídica, pode ser obrigada a pagar tributos de sua própria responsabilidade ou de responsabilidade direta de outrem. Quando de sua própria responsabilidade, por ter realizado o fato gerador, diz-se que essa pessoa é *contribuinte*: quando alguém é levado, nos termos da lei, a pagar tributo devido por outra pessoa, assume a condição de *responsável*.

Destacam, portanto, a chamada *responsabilidade solidária*, e no tocante ao ICMS, prevê o art. 39 do RICMS:

“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;”

E em sequência, dizem da alegação da ECT em não ser “transportadora” de mercadorias. Pois se aceita esta sua tese, exclui-se a possibilidade de tipificação de sua responsabilidade no inciso I, “d”, do art. 39, acima transcrito, mas a ocorrência apenas muda de endereço, recaindo na hipótese do inciso V, supra: é solidariamente responsável qualquer pessoa, em relação às mercadorias que detiver desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

E esclarecem que a Bahia, juntamente com as demais unidades da Federação, firmou com a ECT o Protocolo ICM Nº 23/88 e o Protocolo ICMS Nº 15/95. Posteriormente, foi editado o Protocolo ICMS Nº 32/01, que revogou os anteriores. E que o 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.

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. Quando se tratar da ECT, aí, sim, o tratamento é diferente. No caso da ECT, aplica-se o protocolo, que estabelece *regime jurídico especial*.

E apresentam os julgadores demonstração do Protocolo ICMS Nº 32/01, firmado entre os fiscos estaduais, **afastando** a possibilidade de a ECT ser autuada em situação como a presente.

Comentam que 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. Caso o protocolo não atenda aos interesses da Bahia, a solução é simples: denuncia-se o acordo.

O artigo citado acima, 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.

Adiantam que nestas considerações, não se aplicam à ECT as regras do art. 39, I, “d”, do RICMS (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. E que este artigo, 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. *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. Destacam que os argumentos apresentados na ocasião, eram de 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.

Dizem não restar 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 definida em níveis superiores.

E de que, no caso em exame, não houve defesa. Os dois principais interessados – 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 Nº 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 foi, indevidamente, lavrado em seu nome.

Julga o i.relator que a peça apresentada é, *data venia*, inteiramente inócua. A impugnação apresentada pela ECT tomou por fundamento o Protocolo ICM Nº 23/88, o qual encontra-se revogado desde 2001. E, portanto, é uma defesa baseada num modelo ou padrão elaborado antecipadamente, que não guarda nenhuma correspondência com a realidade.

Restou para os ilustres julgadores, claro que *a fiscalização não seguiu à risca o Protocolo ICMS Nº 32/01*. Como também *não seguiu a orientação do RICMS/97*. O § 10 do art. 410-A do RICMS, na parte final de seu inciso I, ao tratar do Termo de Apreensão, prevê:

“I – no aludido termo deverá constar, se for o caso, o endereço da unidade da ECT onde ocorreu a retenção ou apreensão e a intimação para comparecimento do interessado, especificando o local, o horário e o prazo;”

Isso não foi feito. A fiscalização não intimou o interessado, que obviamente é o dono da encomenda.

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. Quem apresentou a defesa foi a ECT, que, neste caso, não tem nada a perder, haja vista que as mercadorias se encontram apreendidas, e se o imposto não for pago irão a leilão para cumprir o valor lançado.

Aduzem que 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.

Fazem essas considerações, para manter coerência com afirmações em julgamentos anteriores envolvendo essa matéria. No Acórdão JJF 0020/01, 1ª Junta de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, em Decisão por unanimidade, foi declarado nulo o Auto de Infração, por se considerar que a ECT seria pessoa ilegítima para figurar na relação jurídica instaurada naquele caso.

Concluem os nobres julgadores que, entretanto, tem prevalecido no CONSEF o entendimento de que os Correios estão sujeitos às normas da responsabilidade solidária. Sendo assim, deixando de lado as preliminares suscitadas no que concerne à natureza da ECT e às formalidades procedimentais estabelecidas no Protocolo ICMS Nº 32/01, no mérito, a situação enquadra-se na previsão do art. 39, I, “d”, do RICMS.

E encerram seu julgamento seguindo, então, a jurisprudência predominante neste Conselho, mantendo a exigência fiscal.

Votam pela Procedência do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário apresentado por advogados representantes da empresa autuado, diversas questões em torno da defesa foram apresentadas. Dizem não poder ser responsabilizados solidariamente ao pagamento do ICMS por haverem aceitado entregar objeto postal sem a nota fiscal correspondente, pela imunidade tributária que assiste a ECT, não considerada pelo autuador. Citam legislação e julgado recente do STF.

Citam o Protocolo ICM Nº 23/88, e transcrevem a Cláusula primeira, e aduzem que este Protocolo celebrado entre as partes é um ato vinculante aos subscritores, inclusive a Bahia. E que a agente autuante, a vista de qualquer irregularidade, deveria ter lavrado o Termo em 03 vias, e destinando-as conforme determina o referido Protocolo (destinatário-ECT-Fisco). E que a ECT não pode ser igualada a centenas de milhares de empresas privadas transportadoras existentes.

Citam também art. 11 da Lei nº 6538 de 22/06/1968 – os objetos postais pertencem ao remetente até a sua entrega a quem de direito – e apresentam alongada explanação acerca da imunidade tributária da qual o autuado seria objeto, citando o mestre Geraldo Ataliba em sua dissertação acerca da distinção que a Constituição faz das empresas estatais que prestam serviços públicos, das que exploram atividade econômica, e o aprofundamento nesta questão sob a ótica do mestre Celso Antonio Bandeira de Mello, na qual ao final destaca como exemplo a ECT como prestadora de serviços públicos, como resulta diretamente da CF.

Voltam à Lei nº 6538/78, transcrevem art. 7º, §1º, o qual indica serem objetos de correspondência:

- a) carta,
- b) cartão-postal,
- c) impresso,
- d) cecograma,
- e) pequena encomenda. Tecem exposição sobre serviços explorados pela União em monopólio, e as atividades correlatas ao serviço postal (art. 8º, I, II e III) (art. 26, II e II).

Fazem alusão a recepção pela CF dos Decreto-Lei nº 509/69 e Lei nº 6538/78, da inconstitucionalidade da Lei estadual, e do decorrente equívoco da agente autuante na peça em comento.

Transcrevem pronunciamento da 7ª Vara Federal do Ceará, Processo nº 93.4753-1 declarando inexistir relação jurídica obrigando a ECT recolher o ICMS sobre serviços postais, e da 2ª. Vara Federal de Porto Alegre, RS, com manifestação semelhante.

Do pedido, solicitam acatamento às arguições apresentadas e declarado insubsistente o Acórdão recorrido, e acolhido na Instância administrativa o presente Recurso, por não ser encomenda passível de tributação, citando em destaque o art. 11 da Lei nº 6538 retro-aventada: -os objetos postais pertencem ao remetente, até a sua entrega a quem de direito; -e não restar dúvida que os elos da relação são, o Estado da Bahia, o remetente e o destinatário, não competindo considerar a ECT como responsável tributária da presente demanda.

A PGE/PROFIS vem aos autos, trazer seu opinativo com suporte nas razões a seguir articuladas:

Inicialmente entendem que a preliminar é desprovida de qualquer fundamento técnico ou legal, se escora unicamente na irregularidade da lavratura do termo de apreensão de mercadorias, o que entendem ser risível por em nada afetar os princípios da ampla defesa e do contraditório, dada a clareza fática do auto em comento.

O cerne da defesa gravita em torno do entendimento de que a ECT estaria abarcada por imunidade recíproca, art. 150, VI, alínea a CF/88, sendo assim não alcançada por qualquer tipo de imposto, e que o art. 173, § 1º da CF é inaplicável a ela, pois exerce serviço tipicamente público.

Aduzem que para o ICMS ser legalmente exigido através lançamento fiscal, necessário se torna que a lei, antecipadamente ao fato gerador, de motivo a cobrança efetuada pelo Estado. E neste sentido, trazem o matiz constitucional do ICMS:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – Operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior-. E desta forma e possível a incidência do ICMS a partir de 03 vertentes, a primeira das quais tratam das operações relativas à circulação de mercadorias ainda que tais operações se iniciem no exterior, e a segunda diz das operações relativas aos serviços de transportes interestadual e intermunicipal (municípios no mesmo Estado) ainda que operações se iniciem no exterior.”

Complementam indicando o art. 155, inc. II, § 2º, inc. XII alínea a da CF/88, e Lei Complementar nº 87/96 que definiu assim os contribuintes do ICMS: *“Art. 4º O contribuinte e qualquer pessoa física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior. E que em decorrência aos elementos que definem a figura do contribuinte do ICMS, estar plenamente configurada o autuado, por preencher em todos os termos a hipótese da incidência contida na Lei maior do ICMS”.*

A seguir em seu Parecer, o douto procurador analisa as atividades abrangidas pela imunidade suscitada pelo autuado, citando que a ECT promove transporte de valores e encomendas e outros objetos de correspondência inerentes a serviços postais, em veículos próprios, ou diretamente locado ou arrendado por esta, sob remuneração do tomador do serviço, nada justificando a imunidade do imposto, e que desta forma, a Constituição equipara estes serviços como os privados, pelo menos para fins de tributação. E indica o nobre procurador, jurisprudência pacífica que nos tribunais caminha por essa trilha.

Conclui seu Parecer o ilustre procurador, opinando pelo Conhecimento do Recurso Voluntário apresentado, e pelo seu Improvimento do mesmo.

VOTO

Dado ao exame dos documentos acostados ao Processo Administrativo Fiscal, observo o Auto de Infração referir-se a 73 peças avulsas de aparelho estetoscópio, apreendidas de conformidade ao Termo nº 130515 de 08/04/2005, por virem desacompanhadas de nota fiscal.

A defesa apresentada pelo recorrente, pugna extensamente pelo reconhecimento, e citando suporte legal para o entendimento de se tratar de empresa imune a lançamento fiscal do ICMS devido em operações de circulação de mercadorias, da qual foi portadora e transportadora.

A PGE/PROFIS enfrenta apropriada e objetivamente a todas questões e derivações apresentadas pelo defendente, trazendo a conclusão final, apoiada na análise da legislação aplicável, e de diversas decisões e jurisprudência firmada, quanto a inquestionável responsabilidade tributária do autuado.

A manifestação do i. julgador da 2ª JJF, enriquecida por informações legais que gravitam em torno da tipificação dessa ocorrência, foi por concluir, fazendo coro aos diversos Acórdãos emitidos por este CONSEF.

Restou-me patente a não-imunidade do recorrente, a tipificação correta da infração cometida e a responsabilidade solidária inerente, haja vista a circulação de mercadorias de valores economicamente observáveis, pelo que o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **123433.0012/04-8**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$801,38**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS