

**PROCESSO** - A. I. Nº 299166.0040/05-2  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0388-01/05  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 10/02/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

**ACÓRDÃO CJP Nº 0025-12/06**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DE TERCEIROS SEM A CORRESPONDENTE NOTA FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado o transporte de mercadorias de terceiros, remetidas via SEDEX, desacompanhadas de documentação fiscal, é legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 0388-01/05 originário da 1ª Junta de Julgamento fiscal que, em Decisão unânime, julgou Procedente o Auto de Infração em lide, no qual se exige o pagamento do ICMS no valor de R\$339,91, em decorrência de transporte de mercadorias sem documentação fiscal, consubstanciado no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 129807 (fl. 05).

A lide foi decidida em 1ª Instância com base no voto abaixo transcrito:

*“Inicialmente afasto o pedido de nulidade suscitado pelo sujeito passivo, tendo em vista que o Termo de Apreensão nº 129807, que dá base à autuação, atende às formalidades requeridas pelo Protocolo ICM 23/88 (citado pelo autuado, porém já revogado pelo Protocolo ICMS 32/01), pois durante a ação fiscal as vias do referido termo tiveram a destinação prevista naquele protocolo: uma foi entregue à ECT, outra acompanhou as mercadorias apreendidas até o depósito da IFMT/Metro, para ser entregue ao destinatário ou ao remetente e a última foi juntada ao processo.*

*Não acolho de igual forma, o requerimento do autuado baseado no art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96, quanto ao cancelamento da multa aplicada, considerando que esse dispositivo legal se refere aos casos de atribuição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória que não impliquem em falta de pagamento do ICMS, enquanto que no caso em lide o Auto de Infração exige o pagamento do imposto, em decorrência do transporte de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.*

*Observo que, com fundamento no art. 201, I, combinado com o art. 39, I, “d”, do RICMS/97, o Auto de Infração atribui à ECT a condição de responsável solidária para pagamento do imposto, pelo fato de terem sido encontradas mercadorias, em suas dependências, desacompanhadas de documentação fiscal. Ademais, não vislumbro na autuação a ocorrência de qualquer erro ou vício especificado no art. 18 do RPAF/99, que possibilite a decretação de sua nulidade.*

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

*Observo que o autuado não é autarquia, nem fundação, e sim, uma empresa pública. E, assim sendo, após a Constituição Federal de 1988, está sujeita às mesmas regras das empresas privadas, tanto em relação ao regime jurídico em que deve ser constituída, quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, ao arrimo do art. 173, § 1º da Constituição Federal.*

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

*O Estado da Bahia, juntamente com as demais unidades da Federação, firmou com a ECT o Protocolo ICM 23/88 e os Protocolos ICMS 15/95 e 32/01 (este último revogou os anteriores).*

*O entendimento deste CONSEF é de que, embora a prestação de serviços postais não possa ser confundida com o serviço de transporte de carga, no presente Auto de Infração não se está a exigir o ICMS sobre tais serviços postais. O lançamento tributário atribui à ECT a condição de responsável por solidariedade, e exige o pagamento do imposto pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX sob número SS 363594269 BR, estar sendo transportada desacobertada da documentação fiscal correspondente.*

*Nesta situação, o RICMS/97, invocando as determinações contidas no art. 39, I, “d”, V, §3º e §4º, nos casos de responsabilidade por solidariedade, expressa:*

*Art. 39. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*I - os transportadores em relação às mercadorias:*

*d) que 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.*

*§ 3º A responsabilidade prevista neste artigo não exclui a do contribuinte, facultando-se ao fisco exigir o crédito tributário de qualquer um ou de ambos os sujeitos passivos.*

*§ 4º O responsável por solidariedade sub-roga-se nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se a sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária, ressalvado, quanto ao síndico e ao comissário, o disposto no parágrafo único do art. 134 do Código Tributário Nacional.*

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

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

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a Decisão da primeira instância, o sujeito passivo, oro recorrente, ingressou com Recurso Voluntário, fls. 71 a 93, onde, na descrição dos fatos, alega que não pode prosperar o argumento da JJF de que é responsável solidário por ter recebido e transportado mercadorias desacompanhadas de documento fiscal. Afirma que além do procedimento fiscal padecer de nulidade, encontra-se amparada pela imunidade tributária recíproca, fato este desconsiderado pelo julgador *a quo*, causando-lhe, com isso, flagrante prejuízo.

Em relação à imunidade mencionada cita Acórdão do STF em julgamento proferido do RE-235677/MG seguida de Notícia do STF, a qual transcreve, para concluir que “*ante a comentada recepção do artigo 12 do Decreto-lei 509/69, revela-se indubitável a inaplicabilidade do teor do art. 173, CF/88 ao caso em tela*”.

Adentra em questões relativas a prejudiciais do mérito da ação fiscal, objetivando a nulidade do procedimento fiscal, destacando que o Protocolo ICM 23/88 estabelece, em sua Cláusula segunda, § 1º, que a lavratura de Termo de Apreensão tem que ser feita tanto em nome da transportadora em sentido amplo como do contribuinte, destacando um trecho do Protocolo a esse respeito, com a observação de que o fisco não observou as formalidades essenciais referentes às mercadorias por ela transportadas, ao não identificar a identificação do remetente e do destinatário, optando por lavrar o Auto de Infração contra si, em flagrante desconformidade com o referido Protocolo. Defende, com esse argumento, que padece de nulidade o Termo de Apreensão de Mercadoria e, por consequência, o Auto de Infração correspondente.

Argúi, em seguida, sua condição de parte ilegítima para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, alegando que o destinatário da mercadoria acaso tivesse sido comunicado da apreensão da mercadoria teria providenciado o pagamento, como ocorrido em situação diversa, e pede a nulidade do procedimento fiscal com a conseqüente determinação no sentido de que o Auto de Infração seja lavrado contra o remetente ou o destinatário da mercadoria, por serem estes as partes legítimas para figurar na presente relação.

Discorre sobre a hipótese de que serviço postal não é transporte, não podendo ser considerada uma transportadora, em sentido estrito, como o são os demais particulares, para concluir que não há previsão legal para a exação em tela porquanto o transporte, no serviço postal, não é fato econômico de relevância jurídica, escapando à hipótese de incidência legalmente estabelecida.

Ao adentrar o mérito, apresenta, em síntese, os seguintes argumentos visando alcançar a improcedência do Auto de Infração:

- Que goza de imunidade tributária amparada pelo art. 12 do Decreto-lei 509/69, citando, a este respeito, ensinamentos de eminentes mestres do Direito e, objetivando elucidar a questão, transcreve fundamentos a respeito do poder de legislar sobre serviços postais, para concluir afirmando que todas as atividades que envolvam o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos, valores e encomendas, podem e devem, serem caracterizadas como serviço postal.
- Afirma que o Decreto-Lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 foram recepcionadas pela Carta Magna de 1988, o que, ao seu entender, é corroborado pela alteração feita em seu artigo 173 pela Emenda Constitucional nº 19/98, para concluir que é imune a qualquer tipo de imposto, conforme o art. 150 da CF/88.
- Adentra em questão pertinente ao lançamento do ICMS, onde cita renomados doutrinadores e sustenta, mais uma vez, que quando executa o serviço postal não realiza o serviço de transporte, por isso, não pode ser considerada responsável tributária pelo recolhimento do ICMS sobre serviços de transporte de objetos postais, mesmo que seja de encomendas, até porque não é contribuinte do ICMS.
- Cita jurisprudência, volta a afirmar que ao caso presente não se aplica a regra da solidariedade e que as regras dos artigos 201 e 39 do RICMS/Ba é de aplicação restrita às transportadoras comerciais, contribuintes do ICMS, não havendo porque se falar em responsabilidade solidária por parte da ECT.
- Em conclusão requer que sejam acolhidas as nulidades argüidas com a declaração da insubsistência do Auto de Infração ou, se ultrapassadas, que o mesmo seja julgado totalmente improcedente.

A PGE/PROFIS emitiu o Parecer Jurídico de fls. 98 a 103 opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário, onde, inicialmente, afasta a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, destaca os temas centrais da tese trazida na peça recursal e, em seguida, adentra na análise das questões discutidas.

Após definir o que se denomina **tributo**, destaca que para o ICMS ser legalmente exigido através de Auto de Infração necessário que a lei o estabeleça, com antecedência, o fato que dê motivo à cobrança exercida pelo Estado.

Cita a matiz constitucional do ICMS (art. 155 da CF/88) e destaca o espectro de incidência desse imposto em três vertentes: operações relativas a circulação de mercadorias, prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e prestação de serviços de comunicação. Em seguida, cita a LC 87/96 que definiu em seu art. 4º os contribuintes do ICMS. Nessa ótica, conclui que dentro dos elementos que compõem a definição de contribuinte do ICMS, a atividade exercida pela ECT preenche, em todos os seus termos a hipótese de incidência contida na lei maior do ICMS.

No passo seguinte, adentra a questão central da lide, ou seja: é ou não a ECT abarcada pela norma constitucional da imunidade recíproca? Considera que é necessário distinguir a atividade do Estado como governante, da atividade do Estado como proprietário. A este respeito destaca que *“é necessário verificar se ele presta serviço público ou se explora atividade econômica, agindo como se fosse uma empresa privada, pois a imunidade fica restrita à primeira hipótese, vale dizer, quando o Estado exerce função governamental propriamente dita”*.

Entende que dentro desse aspecto não há, pois, razão nem cabimento para invocar-se imunidade recíproca nas operações de entidades públicas, cuja tributação deverá ser suportada por particulares.

Assevera que a ECT *“promove o transporte de valores, encomendas e outros objetos de correspondência ou inerentes aos serviços postais, sendo o transporte efetuado em veículo próprio desta empresa, ou por ela locado ou arrendado, sob uma remuneração do tomador do serviço, nada justificando o benefício da imunidade do imposto, desde que o serviço é pago por todos aqueles que se utilizem dele, e, por sinal, muito bem pago”*.

Nesta linha de raciocínio conclui que *“a imunidade recíproca invocada não aproveita à Empresas Públicas enquanto prestam serviços públicos ‘em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário’, pois a Constituição equipara estes serviços a serviços privados, pelo menos para fins de tributação”*. Ressalta, por fim, que a jurisprudência pacífica dos tribunais caminha nessa trilha e transcreve decisões de tribunais pátrios em processos envolvendo a próprio recorrente quando realiza serviços de transportes.

## VOTO

Inicialmente analiso as questões trazidas em preliminar pelo recorrente, as quais, não podem subsistir, pelas razões que passo a expor.

Quando a pretendida nulidade do procedimento fiscal por entender que o Termo de Apreensão tem que ser feito em nome da transportadora ou do contribuinte, revela-se desprovida de fundamento legal ou técnico, pois o referido termo foi lavrado consoante as regras previstas na legislação tributária estadual e não se constituiu em elemento que desse causa a cerceamento de defesa e do contraditório.

Em relação à alegação de ilegitimidade passiva dos correios, também não pode se confirmar, pois, sendo empresa pública, após a Constituição Federal de 1988 está sujeita às mesmas regras das empresas privadas, tanto em relação ao regime jurídico em que deve ser constituída, quanto 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). Assim, considero que o recorrente não está enquadrado nas hipóteses de imunidade previstas no artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Embora toda a argumentação do recorrente tenha se fundamentado na alegação 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 exige o ICMS do autuado, por responsabilidade solidária, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX, estar sendo transportada sem a necessária documentação fiscal, nos termos do artigo 39, inciso I, alínea “d” e inciso V, do RICMS/97. 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.

No que relaciona ao Protocolo ICM 23/88, firmado entre os Estados em 06 de dezembro de 1988 quando ainda vigia o ICM, apenas estabelece normas de controle de fiscalização relacionadas com o transporte de mercadorias efetuado pelo recorrente e em nenhum momento o dispensa de ser responsabilizado pelo pagamento do tributo porventura devido em razão de ações fiscais regularmente desenvolvidas.

Quanto à questão de mérito, é importante salientar que não está em discussão nestes autos a imunidade tributária recíproca, consagrada no art. 150, VI da Carta Magna, que o autuado pretende, de forma equivocada, estender seus efeitos para abarcá-la, apenas cinge-se ao patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos da Federação e às autarquias e fundações, desde que instituídas e mantidas pelo Poder Público e exclusivamente no que se refere ao patrimônio, renda ou serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou dela decorrentes. É oportuno também destacar o que estabelece o artigo 173 da Carta Magna, em seus §§ 1º e 2º:

*Art. 173 (...)*

*§ 1º. A lei estabelecerá o estatuto jurídico de 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:*

*(...)*

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

*(...)*

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

À luz dos dispositivos constitucionais citados, concluímos, portanto, que as empresas públicas, em razão de sua natureza privada, não possuem privilégios de qualquer espécie, portanto, não gozam da imunidade tributada consagrada na Lei Maior.

Quanto à citação do Decreto-Lei nº 509/69 pelo recorrente, encontra-se derogado pela Constituição Federal em vigor, pois não foi recepcionado pela mesma em razão de sua incompatibilidade com os preceitos constitucionais vigentes.

Em relação aos argumentos de que serviço postal não é transporte, e, por conseguinte, a ECT, não é uma transportadora, e que os únicos sujeitos passivos, nesta relação jurídica com o Fisco Estadual, são o remetente e o destinatário do objeto postal, cabendo somente a estes qualquer responsabilidade tributária, não têm qualquer amparo legal, pois o art. 5º, da Lei Complementar nº 87/96, define que a Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Isto foi feito através da Lei nº 7.014/96, que no seu art. 6º, III, “d”, e IV, atribuiu a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, aos transportadores em relação às mercadorias que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea, ou a qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

É importante frisar que não se pretende equiparar a ECT com as empresas transportadoras de mercadorias, pois, efetivamente, realizam serviços distintos. Enquanto a primeira realiza serviços de bens ou mercadorias, exclusivamente, a segunda presta serviço postal de recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas, conforme está expresso pelo art. 7º da Lei nº 6.538/78, denominada de Lei Postal.

Destaco, por fim, outros fundamentos legais que atribuem ao recorrente a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao realizar o serviço de transporte de mercadorias desacompanhadas da documentação fiscal exigida em lei:

- O art. 5º da Lei Complementar nº 87/96 atribui a quem transporta mercadoria desacompanhada de nota fiscal ou com nota fiscal inidônea a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte originário.
- O inciso IV do art. 6º da Lei nº 7.014/96 atribui a qualquer pessoa física ou jurídica, responsabilidade tributária em relação as mercadorias que detiver para entrega desacompanhadas de documentação fiscal.
- O RICMS/BA, no seu Capítulo VI, que trata acerca das rotinas de controle e fiscalização de mercadorias objeto de serviço postal, prevê no § 4º do art. 410, a necessidade de constar na embalagem das encomendas nacionais que contenham mercadorias, sendo o remetente contribuinte do ICMS, o número da nota fiscal respectiva.
- O Protocolo ICMS 32/01, em sua Cláusula terceira, determina que *“além do cumprimento das demais obrigações tributárias previstas na legislação do ICMS, para os transportadores de cargas, as unidades federadas deverão exigir que a ECT faça o transporte de mercadorias acompanhadas de; I – nota fiscal, modelo 1 ou 1-a; II – manifesto de cargas; III – conhecimento de transporte de cargas”*.

Por todo o exposto, concluo que o recorrente ao não cumprir as disposições legais acima citadas, foi corretamente autuado como responsável pelo pagamento do tributo ora exigido e, nestas condições, acolho na íntegra o opinativo da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para que seja mantida inalterada a Decisão recorrida.

## 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 **299166.0040/05-2**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 339,91**, 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, 30 de janeiro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

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