

A. I. Nº - 123433.0159/06-5
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
AUTUANTE - MARIA ANGÉLICA AZEVEDO POTTES
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 04.04.07

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0067-02/07

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-lhe a condição de responsável solidário. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/09/2006, pela fiscalização do trânsito de mercadorias, exige ICMS no valor de R\$ 471,03, em decorrência de transporte de mercadorias sem documentação fiscal, acrescido da multa de 100%.

Consta o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 139456, e memória de cálculo do débito (docs. fls. 06 a 09).

O autuado, às fls. 14 a 36, através de representantes legalmente constituídos, alegou a sua condição de empresa pública federal prestadora de serviços públicos, criada pelo Decreto-Lei nº 509/69 de 20/03/69 (fls. 39 a 44), para exercer, em nome da União, o serviço público postal em todo o território nacional, nos termos do art. 21, inciso X, da Constituição Federal de 1988. Requereu que ao final o procedimento administrativo seja declarado insubsistente.

Não se conformando com a autuação, disse que o procedimento padece de nulidade, por estar amparado pela imunidade recíproca, já fartamente explicitada pelo Supremo Tribunal Federal, que recepcionou o Decreto instituidor dos Correios. Transcreveu trechos do Acórdão RE - 235677/MG e do Acórdão de Notícia proferidos pelo STF, nos quais são analisadas a constitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei 509/69 e a imunidade recíproca extensiva à ECT. Disse estar devidamente demonstrado ser inaplicável o disposto no art. 173 da CF/88, assim como a constitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei 509/69.

Transcreveu as Cláusulas Primeira, Segunda, §§ 1º e 2º, além do § 1º da Cláusula Quinta, do Protocolo ICM 23/88, dizendo que o mencionado Protocolo é um ato vinculante para todos aqueles que o subscreveram, não sendo exceção o Estado da Bahia. Alegou que mesmo havendo a possibilidade do fisco identificar o remetente e o destinatário da mercadoria apreendida, lavrou o Auto de Infração em nome da ECT, em desconformidade com os ditames do citado protocolo, padecendo de nulidade o Termo de Apreensão e, conseqüentemente, o Auto de Infração.

Assim, suscitou como preliminar de nulidade do procedimento fiscal, a falta de observação das determinações contidas no Protocolo ICM 23/88, sob a alegação de que a autuante poderia ter

comunicado ao destinatário da mercadoria apreendida a respeito do fato, que teria providenciado o pagamento do imposto devido, o que levaria ao arquivamento do procedimento fiscal contra a ECT, citando como exemplo a Informação Fiscal nº 121.404, de 20/12/2000. Asseverou que a norma do referido protocolo está de acordo com o transcrito art. 11 da Lei 6.538/78, que estabelece que os objetos postais são de propriedade do remetente até a entrega a quem de direito, concluindo que os únicos sujeitos da relação são o remetente e o destinatário, cabendo a estes qualquer responsabilidade tributária.

Argüiu que o sigilo da correspondência e a inviolabilidade do objeto postal lhe impedem de usar meios mais severos na fiscalização dos objetos que lhe são confiados, de forma contrária ao que ocorre com a SEFAZ, pois esta tem como atividade a fiscalização dos objetos postais. Suscitou a nulidade do Auto de Infração, para que seja autuado quem de direito, o remetente ou o destinatário, por serem partes legítimas da relação.

Alegou que o Fisco Estadual se equivoca ao entender que o serviço postal é serviço de transporte, pois a ECT não pode ser considerada como uma transportadora em sentido estrito, como são aquelas particulares. Disse que o referido serviço é apenas um elo entre a expedição e a entrega do objeto remetido, enquanto que no caso das transportadoras trata-se de uma atividade-fim. Os artigos 7º e 9º da Lei 6.538/78 fazem referência ao recebimento, transporte e entrega de objetos postais, que se constituem em ações praticadas em cadeia. Cada uma dessas ações são fases encadeadas que resultam na execução do serviço postal, sendo realizados sempre nessa ordem.

O serviço postal que oferece segurança, inviolabilidade do objeto postal, regulamentação legal que exige a continuidade, universalidade, confiabilidade, garantidos pela União Federal através do impugnante, que é empresa vinculada ao Ministério das Comunicações. Nesta linha de raciocínio, argumentou que os seus serviços distinguem-se dos serviços prestados pelos particulares. Para a ECT existem regras rígidas, ditadas pela Constituição, pela legislação infraconstitucional e pelo Direito Administrativo, que delimitam seu campo de atuação tendo a obrigação legal de oferecer e garantir o serviço postal a todos os cidadãos brasileiros, independentemente de distinção de credo, cor, raça ou ideologia política. O particular fixa seus preços de acordo com os custos e com a margem de lucro que pretenda auferir. Já a ECT depende da aprovação de tarifas por órgãos do governo federal. Portanto, não se pode confundir sua atividade com um serviço de transporte, pois é figura totalmente distinta.

Manifestou, então, o entendimento que não há previsão legal para a exigência tributária, devido ao fato do serviço de transporte postal não ser um fato econômico de relevância jurídica, não se submetendo à hipótese de incidência do imposto.

Argumentou que a Fazenda Pública Estadual não tem o direito de cobrar o ICMS tendo em vista a imunidade tributária da ECT, amparada pelo art. 12 do Decreto-Lei 509/69, alegando ainda a imunidade recíproca entre as esferas governamentais, estatuída no transcrito art. 150, VI, “a”, da CF/88, sendo incabível a cobrança de impostos por não poder a ECT figurar no pólo passivo da cobrança de ICMS. Transcreveu o pensamento de Guilherme Ulhoa Canto, a respeito da limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna.

Asseverou que a ECT, por ser uma empresa pública da Administração Indireta Federal, enquadra-se na imunidade prevista no citado artigo e acrescentou que a empresa pública pode explorar atividade econômica e prestar serviço público.

Citou ensinamentos dos mestres Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello e Cirne Lima a respeito do assunto, concluindo que o serviço público é uma atividade

constitucionalmente ordenada, própria do Estado, bem ao contrário da exploração econômica, própria do setor privado.

Afirmou que, nos termos do art. 22, V, da CF/88, compete privativamente à União legislar sobre serviços postais, transcrevendo, em seguida, o art. 7º, §§ 1º a 3º e os arts. 8º, 9º, 25, 26 e 27 da Lei 6.538/78, que enunciam o poder de legislar sobre os serviços postais que, em síntese, é o seguinte:

1. Constituem serviço postal o recebimento, a expedição, o transporte e a entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas (*caput* do art. 7º).
2. São objetos de correspondência a carta, o cartão-postal, o impresso, o cecograma, a pequena encomenda (§ 1º do art. 7º).
3. Constitui serviço postal relativo a encomendas a remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal (§ 3º do art. 7º).
4. Constitui serviço de telegrama o recebimento, transmissão e entrega de mensagens escritas, conforme definido em regulamento (*caput* do art. 25).

Os arts. 8º e 26 determinam quais as atividades correlatas ao serviço postal e ao telegrama, porém o art. 2º, § 1º, letra “d”, define que a exploradora daqueles serviços poderá exercer outras atividades afins.

Argumentou que os serviços de recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas, exercidos pela União, através da ECT, por força do estabelecido nos arts. 9º e 27 da referida lei, não estão compreendidas no regime de monopólio, pelo que podem ser prestados por particulares.

Acrescentou que, entretanto, pela interpretação do art. 21, inciso X, da CF/88, se depreende que cabe à ECT o recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas postais, de acordo com o preceito do art. 7º da Lei 6.538/78. Alegou, também, que somente pode recusar a prestação do serviço postal de encomenda nas hipóteses previstas no art. 13 da Lei 6.538/78.

Disse que o fato de não serem exclusivos não lhe retira o caráter público, visto que o serviço médio por excelência, é um serviço público, mas que pode ser prestado por particulares com ampla liberdade. O Estado não pode relegar à iniciativa privada tão somente a prestação de serviços que tenham natureza pública, pois nesses serviços o Estado necessariamente deverá estar presente, podendo permitir que a iniciativa privada também esteja, em maior ou menor grau de participação. Para a ECT, a quem a lei atribuiu o encargo de executar o serviço público postal, não pode haver mercadoria, e sim singelos objetos postais, legalmente qualificados como correspondências, valores e encomendas. Para os interessados (remetentes e destinatários) serão objetos afetivos, financeiros, morais, negociais, intelectuais, culturais, administrativos ou “mercadorias”. No entanto, para a ECT são todos iguais, uma só coisa: objeto postal, nos termos do art. 47 da Lei nº 6.538/78.

Comentou que não se pode argumentar que o Decreto-Lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 não foram recepcionados pela Constituição de 1988. Para corroborar tal argumento, baseou-se na doutrina de Celso Ribeiro de Bastos acerca do fenômeno da recepção, ao analisar os referidos dispositivos legais. Transcrevendo o art. 12 do Decreto-Lei 509/69, aduziu que a ECT goza de isenção dos impostos de importação, de imunidade tributária, com base no art. 150, VI, “a”, da CF/88, da impenhorabilidade de seus bens, por pertencerem à União e foro, de acordo com o art. 109, I, da CF/88.

Reiterou que como a ECT goza da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da CF/88, não pode ter seu patrimônio diminuído por qualquer tipo de imposto, por ser patrimônio da União, e não pode

ter seus serviços onerados tributariamente, por se tratar de serviços públicos de competência exclusiva da União. Para corroborar seus argumentos citou o art. 173 da CF/88, alterado pela Emenda Constitucional nº 19, que dispõe que lei ordinária disciplinará o estatuto jurídico da empresa de serviço público, não existindo ainda a referida lei disciplinadora, implicando na aplicabilidade do Decreto-Lei 509/69.

Protestou que o lançamento do crédito tributário deve ser feito atendendo à norma padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição Federal. Transcrevendo, a propósito, trechos de obras de Roque Antonio Carrazza e Elizabeth Nazar Carrazza, asseverou que o legislador, quando cria o tributo não pode fugir do arquétipo constitucional.

Salientou que a regra matriz do ICMS é a operação relativa à circulação de mercadorias e não a mera circulação física, caso em que a circulação jurídica e não meramente física, pressupõe a transferência de uma pessoa para outra da posse ou da propriedade da mercadoria. Assim, sem mudança de titularidade da mercadoria não existe tributação pelo ICMS. Para que um ato se configure em operação mercantil, faz-se necessário que seja regido pelo Direito Comercial e tenha por finalidade o lucro.

Arguiu, então, que a ECT é uma empresa pública federal, cuja atividade é o serviço público de recebimento, transporte e entrega de correspondências e afins, serviço esse monopolizado ou não. Argumentou que, de acordo com a lição proferida por Amílcar Falcão, no caso inexistem os elementos relevantes para se caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, quais sejam, previsão em lei, circunstância de constituir o fato gerador para o direito tributário e da ocorrência do pressuposto de fato para surgimento da obrigação legal de pagar o tributo.

Observou que pela sua essência, o serviço de transporte postal não está incluso no conceito de fato gerador do ICMS constante da Lei Estadual 6.284/97, não podendo ser tributado ante o princípio da legalidade dominante no sistema tributário pátrio.

Alegou que a ECT, por ser uma empresa que acampa todo território nacional, e por estar prestando um serviço público à comunidade, faz o serviço de transporte, serviço esse por extensão público, já que não lhe é permitido a recusa de qualquer objeto, uma vez que dispõe do serviço em prol da comunidade. Assim, por ser um serviço público, não está sujeito à tributação, inclusive, não tem o objetivo de lucro, mas o de prestação de serviços à comunidade.

Insistiu em que a ECT, quando executa o serviço postal, não se equipara a uma empresa transportadora privada, pois não possui o mesmo objetivo, qual seja, a obtenção de lucro. Na maioria das vezes o transporte realizado onera a empresa, e não lhe garante um *superavit* em suas contas, posto que os preços arrecadados cobrem apenas o custo do transporte, sendo este mera atividade meio dos seus serviços, que é levar objetos de um para outro lugar, não se configurando serviço de transporte. Por isso, concluiu a defesa, não pode a ECT ser considerada responsável tributária pelo ICMS relativamente aos objetos postais. Tomando por base a consideração de não ser a ECT contribuinte, não se pode exigir ICMS em razão do “transporte” de objetos postais, mesmo que seja de encomendas.

Acrescentou que não pode ser considerado como contribuinte do ICMS e por esta razão não se pode exigir-lhe esse imposto pelos serviços que realiza, não podendo se falar também em ausência de emissão de nota fiscal para serviço IMUNE e, por consequência, de multa por obrigação acessória. Acrescentou que cabe ao fisco da Bahia penalizar os usuários do serviço postal, por serem eles os infratores, com apreensão e expropriação dos bens desacobertados de notas fiscais.

A defesa reportou-se, em seguida, a decisões da Justiça Federal em dois Estados da Federação (Ceará e Rio Grande Sul) que se pronunciaram contrários à existência da relação jurídica que

obrigue a ECT a efetuar o recolhimento do ICMS sobre os serviços postais e à jurisprudência administrativa. Para tanto, transcreveu as decisões referentes aos processos 93.4753-1 (CE), e 91.0001190-8 e 91.0000112-0 (RS), que versam sobre o tema da lide. Apresentou também a decisão apresentada pelo Setor Consultivo da Inspetoria Geral de Tributação, da Coordenação da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, que respondendo à Consulta nº 195/92, concluiu que os serviços postais não são alcançados pela incidência do ICMS. Ainda no Estado do Paraná, o Pleno do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, apreciando o Auto de Infração nº 01.3685761-4, lavrado contra a ECT, proferiu o Acórdão nº 283/94, afirmando que os serviços postais prestados pela referida empresa não se confundem com serviços de transporte de cargas, estando fora do campo de incidência do ICMS.

O autuado destacou que a configuração da incidência tributária exige que haja exata adequação do fato à norma. Reproduziu comentários de Eduardo Marcial Ferreira Jardim a cerca do princípio da tipicidade. Acrescentou que inexistente fato gerador de tributação pelo fisco, já que os serviços de transporte executados pela ECT, não se constituem em hipótese de incidência tributária, de acordo com a legislação estadual pertinente.

Contestou os artigos 201, inciso I, e 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97, dispositivos legais que dão sustentação à ação fiscal, argumentando que o primeiro trata de contribuintes do ICMS e que, por gozar da imunidade tributária, não se enquadra nessa categoria; em relação ao segundo, alegou que é uma prestadora de serviços públicos postais e não uma transportadora e, desse modo, não lhe cabe a responsabilidade solidária ali preconizada.

Requeru que sejam acolhidas as nulidades argüidas, para que o Auto de Infração seja julgado insubsistente, ou, sendo aquelas ultrapassadas, no mérito ele seja julgado totalmente improcedente, ante a sua flagrante impossibilidade legal e, ainda, por ser o autuado ente integrante da Administração Pública e, conseqüentemente, imune ao lançamento do imposto, bem como por ser indevido o lançamento, em virtude de o serviço de transporte de objetos postais e encomendas não ser passível de tributação. Argüiu ser inconstitucional a lei em que está baseada a autuação.

Transcreveu novamente o art. 11 da Lei 6.538/78, reiterando que os sujeitos da relação tributária são o Estado da Bahia e o destinatário e/ou o remetente do sedex, o que afasta a condição da ECT de responsável tributária.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 50 a 61, quando transcreveu artigo elaborado em conjunto com outros dois auditores fiscais e apresentado em curso de pós-graduação, onde é analisada a responsabilidade da ECT em relação às mercadorias por ela transportadas.

A princípio é ressaltado que a pesquisa tem cunho jurídico e objetiva proporcionar esclarecimentos quanto à responsabilidade solidária da ECT pelo pagamento do ICMS. O trabalho apresenta aspectos que demonstram similaridade no serviço realizado pelo autuado com aquele feito pelas empresas privadas de transporte, tais como: responsabilidade pela guarda da carga transportada; obediência a prazos de entrega dos produtos; adoção de preços para os serviços com base no peso, no volume e no valor dos produtos transportados e na localização do destinatário; possibilidade de aplicação de seguro por acidentes no transporte; utilização dos mesmos meios de transporte; e, por fim, os dois tipos de empresas são passíveis de fiscalização pelos órgãos públicos competentes, não havendo nenhum impedimento legal quanto à conferência dos produtos transportados.

Afirma que com a adesão da Bahia ao Protocolo ICMS 32/01, o tratamento dispensado às transportadoras privadas passou a ser adotado também à ECT, que se tornou obrigada a fazer os transportes de cargas acompanhados dos respectivos manifestos de carga, dos conhecimentos de

transporte e das notas fiscais, além de ter que apresentá-los nos postos fiscais pelos quais transitam seus veículos. Transcreve a cláusula quarta desse protocolo, que determina: “*A qualificação dos bens não impedirá a exigência do ICMS devido e a aplicação das penalidades cabíveis nos casos em que ficar constatado que os objetos destinam-se à venda ou revenda no destino, tributadas pelo referido imposto*”.

Informa que predomina no CONSEF a jurisprudência de que a ECT está sujeita à norma da responsabilidade solidária, por estar subordinada ao regime jurídico próprio das empresas privadas, de acordo com o art. 173 da CF/88, não podendo gozar de privilégios fiscais não extensíveis ao setor privado.

Esclarece que a ECT, tanto pelo fato de ser uma empresa pública, que explora atividades de natureza econômica concorrendo com empresas privadas, quanto por cobrar preços e tarifas pela utilização dos seus serviços, não tem respaldo legal de alegar para si uma indevida imunidade tributária a que se refere em sua defesa, podendo ser responsabilizada por solidariedade e intimada a pagar o ICMS correspondente às mercadorias que transporta desacompanhada de documentação fiscal, não importando para tanto se foi qualificada como transportador ou apenas detentor das mercadorias, independentemente de classificar estas mercadorias como encomendas ou objetos postais.

VOTO

O Auto de Infração em lide trata do transporte de mercadorias tributáveis sem a documentação fiscal pertinente, sendo atribuída a responsabilidade por solidariedade ao transportador.

No que diz respeito ao pedido de declaração de inconstitucionalidade, ressalto que tal atribuição não se inclui na competência deste CONSEF, nos termos do art. 167, I do RPAF/99. Assim, deixo de apreciar os questionamentos do autuado por entender que a ação fiscal se encontra revestida das formalidades legais que envolvem as disposições e normas infraconstitucionais deste Estado.

Afasto o pedido de nulidade suscitado pelo sujeito passivo, tendo em vista que o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 139456, 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 anexada ao processo. Considerando que as mercadorias estavam de posse da ECT, o referido termo foi emitido em seu nome.

No que se refere à Lei nº. 6.538/78, esta estabelece em seu artigo 10, inciso II, que não constitui violação do sigilo da correspondência postal, a abertura de carta que apresente indícios de conter objeto sujeito a pagamento de tributos, não procedendo, portanto, a alegação defensiva sobre a quebra de sigilo ou inviolabilidade de correspondência.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando ademais que o procedimento fiscal não violou as regras contidas no artigo 18, IV, “a”, do RPAF/99, haja vista que a infração foi descrita de forma clara, estando fundamentada no Termo de Apreensão, que embasou a acusação fiscal, determinando com segurança a infração e o infrator. Além do que, o autuado exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Analisando o mérito da autuação, constato que o autuado não trouxe nenhuma prova de existência de qualquer equívoco no lançamento efetivado pela autuante, a qual caracterizou a infração de forma detalhada.

O impugnante argumentou gozar da imunidade prevista no artigo 150, VI da Constituição Federal de 1988 e que, por esse motivo, não poderia ter sido apontado como sujeito passivo da relação tributária. No entanto, a imunidade alegada pelo autuado 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 esse entendimento. Observo que a ECT 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 de 1988.

Observo ademais, que de acordo com o § 3º, do mesmo art. 150, da CF/88, citado pelo autuado, as vedações contidas no referido inciso VI, não se aplicam aos casos de explorações de atividades regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou nos quais haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Além do mais, no presente caso, o que se está exigindo é o ICMS relativo à operação de circulação de mercadorias transportadas pelo autuado de forma irregular.

No que diz respeito à arguição de falta de previsão na lei, do fato gerador que lhe é imputado, afasto esse argumento defensivo, haja vista que no caso da lide a infração está devidamente prevista no RICMS/97, aprovado pelo Dec. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei 7.014/96, que fundamenta esse imposto. Observo, outrossim, que a multa está corretamente aplicada ao caso, estando prevista na Lei 7.014/96.

Foi atribuída a responsabilidade solidária para pagamento do imposto à ECT, pelo fato de terem sido encontradas mercadorias em suas dependências desacobertas de documento fiscal, conforme o Termo de Apreensão citado, com fundamento no art. 201, I, combinado com o art. 39, I, “d”, do RICMS/97, descabendo a arguição de nulidade, por ter sido identificado como sujeito passivo da obrigação tributária a ECT, e não o remetente e/ou o destinatário das mercadorias. 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 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 cobra o ICMS, na condição de responsável por solidariedade, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX sob número SR 563693355-BR, (anéis, alianças, pingentes e peças com defeito), estar sendo transportada desacompanhada da documentação fiscal correspondente. Deste modo, não há que se falar em quebra de sigilo ou inviolabilidade de correspondência.

Nesta situação, o RICMS/97, invocando as determinações contidas no art. 39, incisos I, “d”, V e §§ 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 art. 39 do RICMS/97, acima transcrito. Desta forma, está claro que não há o que se falar na inexistência de solidariedade, com base na alegada imunidade tributária do autuado, haja vista estar definitivamente provada nos autos a sua condição de responsável pelas mercadorias que transportava, desacompanhadas de documentação 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.

A rigor, 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 dos bens, *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 foi – indevidamente – lavrado em seu nome.

Pus a palavra defesa entre aspas porque a peça apresentada é, *data venia*, inteiramente inócua. A impugnação apresentada pela ECT tomou por fundamento um protocolo há muito tempo revogado: o Protocolo ICM 23/88 encontra-se revogado desde 2001!

Trata-se de uma defesa baseada num modelo ou padrão que não guarda nenhuma correspondência com a realidade, elaborado adrede, repetindo uma fórmula pronta para todos os casos.

Na defesa em apreço, a ECT preocupa-se basicamente em precaver-se, a si própria, contra a tributação de seus serviços – fato que nada tem a ver com o objeto da presente autuação. Em toda a extensa defesa de 23 folhas, apenas três 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 reclama da inobservância de formalidades essenciais, aludindo à identificação do remetente e do destinatário dos bens, frisando na transcrição a disposição relativa à destinação das vias do Termo de Apreensão, o que constitui um ponto substancial, por ter 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 ou retidos*. 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 Tribu-

tária 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*. 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:

“1 – 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;**” (grifei)

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

Observe-se que o dispositivo regulamentar apenas prevê que seja indicado no termo o endereço da unidade da ECT. Ora, uma coisa é *fazer constar no Termo de Apreensão* o endereço da ECT, e outra coisa bem diversa é *lavrar o Termo de Apreensão* em nome da ECT.

Friso bem isto: entre *indicar no Termo de Apreensão o endereço da ECT* (que é o que está previsto no § 1º, I, do art. 410-A do RICMS) e *lavrar o Termo em nome da ECT* (que foi o que ocorreu neste caso) há uma diferença que só não percebe quem não quer.

Está, portanto, demonstrado que o RICMS não prevê que a autuação seja feita em nome da ECT.

Uma vez demonstrado que não há respaldo legal para a autuação em nome da ECT, passo ao exame de outro aspecto, contido na parte final do inciso I acima transcrito, segundo o qual, no Termo de Apreensão deve constar “**a intimação para comparecimento do interessado, especificando o local, o horário e o prazo**”.

Já que o dispositivo se refere à “intimação” do interessado, é evidente que a fiscalização teria de ter efetuado tal intimação. As intimações são feitas nos termos do art. 108 do RPAF. Foi feita tal intimação?

Não foi feita. Consta apenas, no corpo do Termo de Apreensão, que “o contribuinte deverá comparecer à INFAZ 24 horas após a emissão deste Termo”. Sinceramente, como é que o “contribuinte” haverá de comparecer à repartição no prazo de 24 horas, sem ser intimado nesse sentido? Como é que se intima o interessado em qualquer procedimento fiscal, a não ser na forma prevista no art. 108 do RPAF?

Qual a repercussão do descumprimento da regra estabelecida na parte final do aludido inciso I? Nenhuma? Existem normas inócuas?

Mais precisamente: apesar de o Regulamento, no art. 410-A, § 1º, I, prever que se proceda à intimação do interessado, o que é que acontece se o fiscal ignora o comando do Regulamento e não intima o interessado, como ocorreu neste caso? Fica por isso mesmo?

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, a 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 do nobre Relator. 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 **123433.0159/06-5**, lavrado contra a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 471,03**, 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, 13 de março de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR