

A. I. Nº - 123433.0230/06-1  
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
AUTUANTE - MARIA ANGÉLICA AZEVEDO POTTES  
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO  
INTERNET - 12.06.07

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0163-02/07**

**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 Auto de Infração em lide, foi lavrado em 28/12/2006, pela fiscalização de mercadorias em trânsito, para exigência de imposto no valor de R\$ 20.351,52, mais a multa de 100%, em razão de transporte das mercadorias constantes no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 141316, de 27/12/2006, desacompanhadas dos respectivos documentos fiscais, tudo em conformidade com os documentos às fls. 06 a 09.

O autuado, às fls. 18 a 40, através de representantes legalmente constituídos, esclareceu a sua condição de empresa pública federal prestadora de serviços públicos, criada pelo Decreto-Lei nº 509/69 de 20/03/69 (fls. 41 a 47), 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.

Inconformado 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, consequentemente, 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 transrito no 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 transrito 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 6538/78.

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.

Argüiu, 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 a 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 pública, 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 inexiste 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, consequentemente, 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.

Na informação fiscal às fls. 52 a 63, a autuante transcreveu trabalho efetuado por fiscais da IFMT/Metro da Secretaria da Fazenda e apresentado em Curso de Pós-Graduação, sobre estudo acerca da responsabilidade solidária da EBCT em relação às mercadorias por ela transportadas.

O referido trabalho objetivou mostrar a legitimidade da atribuição da responsabilidade solidária da Empresas Brasileira de Correios e Telégrafos, sendo abordado que as encomendas ou objetos pessoais podem ser considerados mercadorias à luz da Lei Federal nº 6.538/78 (art. 47), e Lei nº 7.014/96 (art. 2º), legislação sobre imunidade tributária, e sobre a responsabilidade solidária na qualidade de transportador.

Citou os argumentos da defesa dizendo que no CONSEF predomina a jurisprudência de que a ECT está sujeita a norma da responsabilidade solidária, pois mesmo sendo uma empresa pública, prestadora de serviços públicos, está subordinada ao regime jurídico próprio da empresa privada, conforme artigo 173 da CF/88, não podendo gozar de privilégios fiscais extensivos às do setor privado.

Falou que a imunidade recíproca alegada pela ECT é infundada, conforme previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da CF/88, por entender que ela é extensiva tão somente às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, renda ou serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou a delas decorrentes, não se aplicando à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou que haja contraprestação de preços ou tarifas pelo usuário.

Ratificou a ação fiscal, e pede a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração foi lavrado para exigência de imposto, em razão de terem sido encontradas pela fiscalização de mercadorias em trânsito, mercadorias em poder do autuado, em um volume contendo as mercadorias indicadas no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 141316, de 27/12/2006, relacionadas às fls. 08 a 09, mercadorias essas, desacompanhadas do respectivo documento fiscal, tudo de conformidade com os documentos às fls. 06 a 09.

Na impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nota-se que o mesmo não adentrou no mérito da autuação, limitando-se tão somente na argüição de preliminares de nulidade, a pretexto de constitucionalidade da legislação estadual; de que serviço postal não é transporte; que a ECT não é uma empresa transportadora; e, como empresa pública goza de imunidade tributária.

Sobre as questões de constitucionalidade da legislação tributária estadual levantadas na defesa, deixo de apreciá-las, em virtude de não ser da competência deste órgão julgador no âmbito administrativo, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Quanto as preliminares de nulidades suscitadas na defesa, observo que o fato da ECT tratar-se de uma empresa pública, está previsto no art. 173 da Constituição Federal, §§ 1º e 2º, que a empresa pública sujeita-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações trabalhistas e tributárias, não podendo gozar de privilégios não extensivos às do setor privado. Desta forma, não há porque questionar se o serviço desenvolvido pelo autuado está ou não, enquadrado nas hipóteses de imunidade consignadas no art. 150 da Constituição Federal de 1988, considerando a definição dada pela lei, quanto aos seus direitos e obrigações tributárias.

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

No mérito, da leitura do Termo de Apreensão à fl. 06, sobressai que a ação fiscal está embasada nos artigos 201, I, combinado com o artigo 39, I, “d”, do RICMS/97, vigente na data da ocorrência, em razão das mercadorias terem sido encontradas em um volume desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, mais precisamente, trinta e sete peças diversas em ouro e prata (jogos, brincos, anéis, pulseiras, relógios, gargantilhas, pingentes, correntes e tornozeleiras), em quantidade que indica o fim comercial. Desta forma, a infração está devidamente caracterizada nos autos, cabendo ao autuado na condição de transportador, responder solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre tais mercadorias.

O contribuinte autuado, em momento algum em sua peça defensiva, se insurgiu quanto a acusação de que se encontravam em seu poder as mercadorias apreendidas. No entanto, argumenta que não pode ser considerado como responsável pelo pagamento do ICMS sobre o serviço de transporte de objetos pessoais, bem assim, não pode ser considerado como sujeito passivo da obrigação tributária, neste caso, por tratar-se de empresa integrante da Administração Pública, e por entender que o serviço de transporte de objetos postais e encomendas não é passível de tributação.

Conforme estabelecido no art. 8º, inciso IV, do RICMS/97, não há incidência do ICMS relativamente ao transporte de valores, correspondências e encomendas ou serviços postais da ECT. Entretanto, tal dispositivo regulamentar se refere à não incidência de imposto sobre as atividades desenvolvidas pelo autuado, na condição de transportador das encomendas, sendo que o imposto exigido no Auto de Infração se refere à responsabilidade solidária atribuída por lei ao próprio autuado, em relação às mercadorias que estava conduzindo sem a respectiva documentação fiscal.

De acordo com o art. 6º, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do ICMS e demais acréscimos legais, os transportadores que conduzirem mercadorias sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou mesmo, acompanhadas de documentação inidônea.

Dessa forma, verifica-se que a legislação atribui a responsabilidade solidária à ECT por ter recebido e transportado para entrega, mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal exigível, haja vista que no momento da postagem do volume o autuado tem o amparo legal para verificar o seu conteúdo, e exigir a respectiva nota fiscal das mercadorias transportadas (§ 2º do artigo 410-A do RICMS/97).

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 SX 357154943 BR, (jogos, brincos, anéis, pulseiras, relógios, gargantilhas, pingentes, correntes e tornozeleiras) estar sendo transportada desacompanhada da documentação fiscal correspondente. Deste modo, não há que se falar em quebra de sigilo ou inviolabilidade de correspondência.

No caso presente, o Termo de Apreensão serve de prova que as mercadorias realmente não se faziam acompanhar da respectiva nota fiscal, e dada a quantidade da mercadoria apreendida, conclui-se que não se trata de serviço postal de encomenda para uso pessoal, mas sim, de transporte de mercadorias, via Sedex, completamente desacompanhadas da respectiva documentação fiscal.

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, desacobertadas de documentação fiscal.

Ante o exposto, 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 inócuia. 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, apresentada apenas “pro forma”, 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 Tributária a celebrar o protocolo em apreço. Não tenho dúvida de que o nobre auditor, ao lavrar o presente Auto de Infração, estava certo de que estaria cumprindo o seu dever, quando, na verdade, em virtude de um erro de interpretação, está indo de encontro a uma política de procedimentos adredeamente 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:

“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**;” (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 § 10, 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. De acordo com o instrumento à fl. 14, foi intimada apenas a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

Por conseguinte, na lavratura do Auto de Infração, o fisco estadual infringiu a regra do inciso I do § 10 do art. 410-A do RICMS.

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, § 10, 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.

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 1<sup>a</sup> 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 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **123433.0230/06-1**, lavrado contra a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R \$20.351,52**, 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, 31 de maio de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR