

**PROCESSO** - A. I. Nº 123433.0030/07-0  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0208-01/07  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** - 03/04/2008

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0039-12/08**

**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. Não acatada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/04/07, pela fiscalização do trânsito de mercadorias, para exigir, por responsabilidade solidária, ICMS no valor de R\$681,37, acrescido da multa de 100%, em decorrência de transporte de mercadorias sem documentação fiscal, conforme Termo de Apreensão nº 141042.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 14/36), na qual argüi preliminares prejudiciais do mérito da ação fiscal, como a inobservância das normas estabelecidas no Protocolo ICM 23/88. Afirmar que a fiscalização, apesar de ter identificado perfeitamente o destinatário da mercadoria apreendida, lavrou o Auto de Infração em nome da ECT. No entanto, de acordo com o supramencionado protocolo, regulador das normas de fiscalização envolvendo a ECT, tal procedimento está equivocado. O que aquele prevê, nesta situação, é a emissão de Termo de Apreensão em 3 vias, destinando-se a primeira ao remetente ou ao destinatário do bem, a segunda à ECT e a terceira ao fisco.

Argüiu também, a ilegitimidade passiva da ECT, afirmando que os únicos sujeitos da relação são o remetente e o destinatário, cabendo tão somente a estes qualquer responsabilidade tributária. Sustenta que não pode ser dispensado à ECT o mesmo tratamento dado às empresas transportadoras, pois o serviço postal não é transporte, e, por conseguinte, não é uma transportadora.

Prossegue, adentrando no mérito, afirmando que a imunidade tributária com base no preceito constitucional, prevê a imunidade recíproca entre as esferas governamentais, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios gravarem com impostos a renda, os serviços e o patrimônio uns dos outros (art. 150, VI, “a” da CF/88). Reporta-se a julgamento recente do STF acerca da constitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69, cuja ementa transcreve.

Especifica as funções que uma empresa pública pode desempenhar, quer explorando atividade econômica, quer prestando serviço público. Transcreve ensinamentos de 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, contrária ao da exploração econômica, própria do setor privado.

Registra que, nos termos do art. 22, V, da CF/88, compete privativamente à União legislar sobre serviços postais, e transcreve, em seguida, os arts. 7º, 25º, 9º, 8º e 26 da Lei nº 6.538/78, que enunciam o poder de legislar sobre os serviços postais.

Argumenta que a execução do serviço postal não cuida de “mercadoria”, e sim de objetos postais, legalmente qualificados como correspondências, valores e encomendas. Para os interessados (remetentes e destinatários), os bens podem representar objetos afetivos, financeiros, morais, negociais, intelectuais, culturais, administrativos ou “mercadorias”. Mas, para a ECT, tais objetos são todos iguais, constituem uma coisa só: são objetos postais, nos termos do art. 47 da Lei nº 6.538/78, ou seja, é remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal.

Sustenta, ainda, que a ECT goza da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da CF, e não pode ter seu patrimônio diminuído por qualquer tipo de imposto, por ser patrimônio da União, bem como não pode ter seus serviços onerados por tributos, por se tratar de serviços públicos de competência exclusiva da União.

Afirma que o serviço postal tem por base três ações praticadas em cadeia, quais sejam e nesta ordem: o recebimento, o transporte e a entrega dos objetos postais. São elos de uma corrente, agasalhadas pelo manto da lei postal e o transporte, pressuposto básico da execução do 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. Argumenta que os seus serviços distinguem-se dos serviços prestados pelos particulares. À ECT existem regras rígidas, ditadas pela Constituição, pela legislação infraconstitucional e pelo Direito Administrativo, que delimitam seu campo de ação, a obrigando oferecer e garantir o serviço postal a todos os cidadãos brasileiros, independentemente de distinção de credo, cor, raça ou ideologia política. Ao particular existe a livre concorrência de mercado e ele aceita prestar serviços a seus clientes se quiser, discricionariedade a si vedada. O particular fixa os 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 são figuras totalmente distintas.

Assevera que o lançamento do crédito tributário deve ser feito atendendo à norma padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição. Citando Roque Carrazza, Elizabeth Nazar Carrazza e Amílcar Falcão, ressalta a forma rígida como é feita a distribuição de competências no sistema tributário brasileiro.

No respeitante ao ICMS, entende que este, conforme definido na CF/88, abrange no seu campo de incidência:

- a) as operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias);
- b) as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) serviços de comunicação;
- d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis gasosos e de energia elétrica e;
- e) sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Pela essência do serviço postal, deduz-se que ele não está incluso no conceito de fato gerador de ICMS, não podendo ser tributado, em virtude do princípio da legalidade. A simples leitura do texto da lei estadual que instituiu o ICMS indica a inexistência de qualquer referência ao serviço de transporte postal como fato gerador desse tributo, não cabendo ao fisco pretender uma interpretação de forma expansiva da legislação, pois, para a segurança do contribuinte, a interpretação deve ser restritiva.

Cita a jurisprudência da Justiça Federal em dois Estados da Federação (Ceará e Rio Grande do Sul), e o entendimento manifestado pela Secretaria da Fazenda do Paraná para demonstrar que não pode haver incidência do ICMS sobre o serviço postal, pois ele não pode ser confundido com serviço de transporte de cargas.

Ressalta que a configuração da incidência tributária exige que haja exata adequação do fato à norma. Reproduz comentários de Eduardo Marcial Ferreira Jardim acerca do princípio da tipicidade.

Conclui seu arrazoado dizendo que para ser exigido o tributo o fato deve estar plenamente ajustado à norma, sem possibilidade de dúvida. Existindo dúvida, não há fato imponible. Diz, ainda, inexistir a responsabilidade solidária apontada no Auto de Infração, por não se constituir como uma transportadora, mas, sim, como prestadora de serviço público postal, sendo restrita a aplicabilidade dos artigos 201 e 39 do RICMS/97, às transportadoras comerciais, contribuintes do ICMS.

Requer que seja acolhida a preliminar argüida, para que seja tornado insubsistente o Auto de Infração, ou, caso ultrapassada a preliminar, que no mérito se julgue o Auto totalmente improcedente, ante a impossibilidade legal de sua lavratura e, ainda, por ser a impugnante ente integrante da administração pública e conseqüentemente imune ao 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, além da inconstitucionalidade da lei em que está fundamentada a autuação, reiterando o artigo 11 da Lei nº 6.538/78.

Na informação fiscal apresentada (fls. 44 a 55), a autuante transcreve o trabalho “ICMS – Responsabilidade Solidária da ECT” – apresentado no curso de pós-graduação, onde é efetuado estudo sobre a responsabilidade da ECT em relação às mercadorias por ela transportadas.

De início é ressaltado que a pesquisa tem cunho jurídico e tem como escopo proporcionar esclarecimentos quanto à responsabilidade solidária da ECT pelo pagamento do ICMS. O estudo 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.

Sustenta que, com a adesão da Bahia ao Protocolo ICMS 32/01, o tratamento dispensado às empresas transportadoras privadas, também passou a alcançar a ECT, que ficou obrigada a prestar os serviços de 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 do referido Protocolo ICMS 32/01, 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*”.

Esclarece a autuante, 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 artigo 173 da CF/88, não podendo gozar de privilégios fiscais não extensíveis ao setor privado.

Conclui manifestando o entendimento de 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.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*“O Auto de Infração em lide cuida do transporte de mercadorias tributáveis sem a documentação fiscal exigível, sendo atribuída a responsabilidade por solidariedade ao transportador, no caso a ECT.*

*Inicialmente rejeito a nulidade pretendida pelo autuado, haja vista que o Termo de Apreensão nº 141042, que dá base à autuação, atende às formalidades requeridas pelo Protocolo ICM 23/88 – registre-se mencionado 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 Termo de Apreensão foi emitido corretamente em seu nome.*

*Relativamente à argüição de inconstitucionalidade deparei-me um óbice intransponível à sua apreciação no âmbito administrativo, que é o artigo 167, I, do RPAF/99, que afasta da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.*

*No que concerne a 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.*

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

*O autuado argumentou gozar da imunidade prevista no artigo 150, VI da Constituição Federal de 1988 e que, desta forma, não poderia ter sido apontado como sujeito passivo da relação 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 do autuado. 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.*

*Vale observar 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. Ademais, no presente caso, o que se está exigindo é o ICMS relativo à operação de circulação de mercadorias transportadas pelo autuado de forma irregular.*

*Não é demais consignar que, no caso sob exame, a infração está devidamente prevista no RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei 7.014/96, instituidora do ICMS no Estado da Bahia. Consigno, ainda, que a multa está corretamente aplicada ao caso, sendo prevista na Lei nº 7.014/96.*

*Foi atribuída a responsabilidade solidária para pagamento do imposto à ECT pelo fato de terem sido encontradas mercadorias em suas dependências desacobertadas de documento fiscal, conforme o Termo de Apreensão citado, com fundamento no artigo 201, I, combinado com o art. 39, I, “d”, do RICMS/97.*

*O Código Tributário Nacional – CTN dispõe em seu artigo 124, incisos I e II, “in verbis”:*

*“Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:*

*II – as pessoas expressamente designadas por lei.”*

*Por sua vez, a Lei nº 7.014/96 traz em seu artigo 6º, a previsão da responsabilidade solidária com fulcro no artigo 5º, da Lei Complementar nº 87/96, regra inserida no RICMS/97, em seu artigo 39, I, “d”, V e § 3º e 4º, conforme abaixo transcrito:*

*“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 aceitem 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.*

*Verifica-se que a responsabilidade solidária está perfeitamente definida na legislação do ICMS do Estado da Bahia, o que afasta, a meu sentir, a desnecessária discussão levantada pelo autuado, sobre a qualidade de contribuinte ou não, da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, já que esta qualidade não está sendo suscitada na situação fática analisada, ou seja, não está sob discussão se a ECT é contribuinte do ICMS, mas, sim, a sua responsabilidade solidária por transportar mercadoria sem a documentação fiscal exigível.*

*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 nº SE392853650-BR (óculos e armações) estar sendo transportada desacompanhada da documentação fiscal correspondente.*

*Diante do exposto, independentemente da condição do autuado de contribuinte ou não do ICMS, a sua obrigação de pagamento do imposto exigido, em razão de responsabilidade solidária torna-se imponível, em face da regra insculpida no inciso V do art. 39 do RICMS/97, acima transcrito, 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.”*

Em seu Recurso Voluntário o recorrente repete praticamente todos os argumentos expendidos na defesa, reiterando as nulidades argüidas e requerendo a desconsideração da EBCT como responsável solidária.

Alega que a autuação decorrente do fato de haver recebido e transportado para entrega, mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal não deve prosperar, porque a autuada encontra-se amparada pela imunidade recíproca, que exclui inclusive a responsabilidade solidária, fato este desconsiderado pelo julgador *a quo*.

Argúi a ilegitimidade passiva da ECT, não observada pelo autuante ao descumprir o Protocolo ICM 23/88, que determina a intimação do destinatário das mercadorias para promover o pagamento do tributo, afirmando ainda que os únicos sujeitos passivos da relação são o remetente e o destinatário, a quem cabe a responsabilidade tributária. Acrescenta que o serviço

posto não é serviço de transporte, mas sim um elo entre a expedição e a entrega do objeto remetido, e, no caso das transportadoras particulares trata-se de uma atividade-fim.

A PGE/PROFIS, em extenso e fundamentado Parecer, rejeita as preliminares argüidas, e no mérito opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Argumenta que a imunidade recíproca invocada pelo recorrente não aproveita às Empresas Públicas enquanto prestadora de serviços públicos *“em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”*, pois a constituição equipara esses serviços a serviços privados, pelo menos para fins de tributação.

Finalmente, assevera que a responsabilidade tributária é o artifício legal segundo o qual um terceiro que não seja contribuinte, isto é, não tenha relação direta e pessoal com o fato impositivo gerador da obrigação principal, está obrigado, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialmente, ao pagamento ou cumprimento da obrigação, estendendo-se, em consequência, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS àqueles que transportam mercadorias sem a documentação fiscal que formalize a operação de circulação de mercadorias, como preceitua o art. 10, II, da Lei nº 6.538/78.

### VOTO

Com base na bem fundamentada Decisão *“a quo”*, rejeito a preliminar apresentada referente à identificação do destinatário da mercadoria, pois o Termo de Apreensão atende as formalidades requeridas pelo Protocolo ICMS 32/01, que revogou o Protocolo ICM 23/88. Também a preliminar de imunidade tributária foi devidamente enfrentada e refutada pela JJF, apesar de, destaque-se, não ser da competência deste Conselho de Fazenda apreciar alegação de inconstitucionalidade da legislação estadual. Não há dúvida de que a ECT não está amparada pelo art. 150 da CF, pois ao prestar serviços de transporte mediante remuneração, submete-se ao regime próprio das empresas privadas. Além disso, responde o recorrente solidariamente pelo transporte de mercadoria desacompanhada de nota fiscal. Ainda que o recorrente não fosse considerado transportador, estaria obrigado ao pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito. Vale ressaltar que é cediço o entendimento deste Conselho de Fazenda sobre a matéria objeto deste Auto de Infração, já manifestado reiteradamente em processos semelhantes da mesma empresa. Por todas essas razões, rejeito as preliminares argüidas, e quanto ao mérito, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **123433.0030/07-0**, lavrado contra a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$681,37**, 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, 10 de março de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ - RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS