

A. I. N° - 148593.00005/08-2
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
AUTUANTE - JOAQUIM TEIXEIRA LIMA NETO
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 13.05.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0104-02/08

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. TERMO DE APREENSÃO INEFICAZ. O lançamento, neste caso, decorreu de ação fiscal desenvolvida por preposto fiscal em exercício na fiscalização do trânsito de mercadorias. Desatenção à regra do art. 28, § 2º, do RPAF, pois o Auto de Infração foi lavrado depois de expirado o prazo de validade do Termo de Apreensão. Questão suscitada de ofício, por se tratar de aspecto atinente à estrita legalidade do lançamento tributário. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 31/01/2008, pela fiscalização de mercadorias em trânsito, para exigência de imposto no valor de R\$315,02, mais a multa de 100%, em razão de transporte das mercadorias constantes no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 1119207.0001/08-5, de 30/01/2007, desacompanhadas dos respectivos documentos fiscais, tudo de conformidade com os documentos às fls. 06 a 28.

O autuado, às fls.34 a 56, 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, 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. Requeru 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.

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 ao 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. 62 a 63, o autuante esclareceu que a motivação para a autuação foi a constatação no Posto Fiscal do Aeroporto de Salvador da ausência de documentação fiscal a acompanhar o transporte das mercadorias apreendidas procedentes de outra Unidade da Federação, para entrega neste Estado.

Ressalta que na condição de transportadora foi lavrado o auto de infração em nome do autuado, como solidariamente responsável, com base no artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97.

Sobre os argumentos defensivos de que goza de imunidade tributária, e que serviço postal não é transporte, e por isso não pode ser equiparado à transportadora, pois esta pode recusar o transporte das mercadorias, o autuante frisa que tais argumentações não vem sendo acatadas pelo Conselho de Fazenda em julgamentos onde figura como sujeito passivo tributário.

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, no Posto Fiscal Aeroporto de Salvador, mercadorias em poder do autuado, em um volume contendo as mercadorias indicadas no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 119207.0001/08-5, de 30/01/2008, relacionadas às fls.08 a 09,

mercadorias essas, desacompanhadas do respectivo documento fiscal, tudo de conformidade com os documentos às fls. 06 a 28.

Embora o sujeito passivo não tenha feito qualquer referência à base de cálculo, cumpre observar que conforme consta na descrição dos fatos, o presente auto de infração está vinculado ao AI nº 1485930051/06-8, no valor de R\$315,02, visando a renovação do procedimento fiscal em face de ter sido julgado nulo em 17/10/2007 através do Acórdão JJF nº 0347-03/07, com base na Súmula nº 1 do CONSEF, com fundamento na falta de comprovação da origem dos preços adotados para a determinação da base de cálculo.

Neste processo, a base de cálculo encontra-se devidamente comprovada, eis que, foi determinada a partir dos preços unitários pesquisados junto ao contribuinte JOZENA MODAS LTDA., IE nº 373798-46 ME, CNPJ nº 93.823.418/0001-38, conforme documento às fls.10 a 11, e encontra-se demonstrado o cálculo às fls.12 a 14, inclusive houve a diminuição do débito para o valor de R\$315,02.

Na impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nota-se que o mesmo não adentrou no mérito da autuação, limitando-se tão somente na arguição 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.

Deixo de apreciar as preliminares arguídas na defesa e de examinar o mérito, pois observo que o presente processo contém vício atinente à estrita legalidade do lançamento tributário que afeta sua eficácia, senão vejamos.

O Auto de Infração que objetive o lançamento de tributo deve basear-se, sempre, ou num Termo de Encerramento de Fiscalização, ou num Termo de Apreensão: art. 28, IV, e § 4º, c/c o art. 29 do RPAF/99.

No presente caso, como o Auto de Infração foi emitido no modelo próprio para as ações fiscais desenvolvidas pela fiscalização no trânsito de mercadorias (Modelo 4), teria de ser precedido, forçosamente, da lavratura de Termo de Apreensão, mediante emissão do instrumento próprio, previsto no art. 940, observadas as formalidades dos arts. 941 a 944 do RICMS.

Contudo, como o Termo de Apreensão do Auto de Infração anterior não serve de respaldo para o presente, pois, de acordo com o § 2º do art. 28 do RPAF, o Termo de Apreensão perde a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente, a fiscalização lavrou outro “Termo de Apreensão e Ocorrências”, e fez constar uma observação dizendo que, em atendimento ao art. 21 do RPAF, “este processo substitui o Termo de Apreensão nº 140777.0134/04-0”.

Portanto, a partir do momento que houve o auto de infração foi lavrado em decorrência da anulação do AI anterior, e não havendo mais nenhuma mercadoria em trânsito, a ação fiscal deveria ter sido efetuada obedecendo as orientações estabelecidas para a fiscalização de estabelecimentos, quais sejam, lavrar Termo de Início de Fiscalização, e posteriormente o Auto de Infração modelo 3 que se constitui em um instrumento único AI/Termo de Encerramento.

O art. 28 do RPAF/99, em seu inciso I, prevê que a autoridade administrativa lavre o Termo de Início de Fiscalização, indica a sua *finalidade* e estabelece *requisitos* que vinculam o procedimento fiscal, nestes termos:

“I – Termo de Início de Fiscalização, *destinado a documentar o início do procedimento fiscal*, com indicação do dia e hora da lavratura, *devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;*” (os grifos são meus).

E o § 4º do mesmo artigo manda que:

“§ 4º. Para efeito de fundamentação do procedimento fiscal, deverão ser anexadas aos autos cópias reprográficas dos termos lavrados no livro fiscal próprio, se houver, podendo a cópia ser substituída por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original” (os grifos são meus).

Na análise das peças processuais, constato que não foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização ou qualquer outro instrumento que formalmente desse início à ação fiscal, nem há prova de sua entrega ao autuado ou de que foi lavrado no livro de ocorrências se existisse.

Tendo em vista que o Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se, conforme o caso, em Termo de Início e Termo de Encerramento de Fiscalização ou em Termo de Apreensão lavrado de forma eficaz, e considerando que, neste caso, o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, impõe a nulidade do Auto de Infração, por não ter sido seguido o devido processo (procedimento) legal.

Represento a autoridade fazendária para que, a salvo de falhas, seja renovado o procedimento fiscal seguindo as praxes da fiscalização de estabelecimentos, ficando a recomendação de que o novo auto de infração (Modelo 3) somente seja lavrado após o cumprimento do disposto no inciso I e no § 4º do art. 28 do RPAF/99, mediante intimação específica.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração, com fundamento no art. 18 do RPAF/99.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração **148593.0005/08-2**, lavrado contra a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2008.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR