

PROCESSO - A. I. Nº 299166.0517/08-8
RECORRENTE - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0014-02/08
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 16/06/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0141-11/09

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO A MERCADORIA ACEITA PARA ENTREGA SEM A CORRESPONDENTE NOTA FISCAL. EMPRESA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. É legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter aceitado para entrega, via serviço postal, mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de análise do Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 2ª JJF referente ao Acórdão nº 0014-02/09 que julgou Procedente o Auto de Infração que foi lavrado em 16 de setembro de 2008 através de funcionário fiscal lotado na Inspetoria Fiscal do Trânsito de Mercadorias contra a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, na condição de responsável por solidariedade e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$703,44, acrescido de multa no percentual de 100%, pela constatação por parte do fisco de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal (brincos, pulseiras e colares diversos), a qual foi enviada via SEDEX para destinatária na cidade de Salvador, conforme o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 149455 acostado às fls. 03, datado de 08 de setembro de 2008.

Na apreciação do PAF, a JJF inicia pela análise da preliminar de nulidades suscitada, atestando que referente ao primeiro argumento foram observadas as determinações legais para o lançamento, com a juntada da primeira via do Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos, o qual foi assinado pelo representante legal do autuado, e que comprova a regularidade do procedimento fiscal.

Ao argumento de que a EBCT é empresa pública da administração indireta Federal, não podendo ser igualada às centenas de milhares de transportadores particulares existentes no país, pelo serviço postal não ser transporte e, por conseguinte, o autuado não é transportador, contra-argumenta a ilustre JJF dizendo que em virtude do serviço prestado pela EBCT de transporte de encomendas, se equiparar aos serviços prestados pelas transportadoras rodoviárias, ferroviárias, aeroviárias e aquaviárias, não pode o mesmo ser confundido com as atividades correlatas do serviço postal (telegrama, correspondências, etc.).

Desta forma ao transportar mercadorias, a EBCT se sujeita à responsabilidade solidária, consoante previsto no art. 121, II, do CTN, devendo nesta condição exigir do remetente o documento fiscal para acobertar as mercadorias que transportar. Caso contrário como visto no presente, assume a responsabilidade pelo pagamento do ICMS eventualmente devido.

Enfocando o argumento de gozar de imunidade tributária, de acordo com o estatuído no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, diz a ilustre JJF também não pode ser acatado, haja vista que a imunidade invocada se aplica aos serviços exclusivamente vinculados a suas atividades essenciais e não às mercadorias que o autuado transporta, mediante pagamento por este serviço.

No lançamento verificam a natureza da infração, o autuado e o montante do débito, o que não acarreta a nulidade deste feito, conforme disposto no art. 18, § 1º do RPAF-BA/99, e este órgão julgador não tem competência para apreciar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do art. 167, I, do RPAF-BA/99.

Abordando o mérito, verificam que o Auto de Infração foi lavrado por ter sido encontrada, no estabelecimento do autuado (EBCT), uma encomenda composta de brincos, pulseiras e colares diversos remetidos pelo sistema SEDEX, serviço de entrega rápida, conhecido como “courrier”, estando ditas mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 149455 de fl. 03, juntado pela autuante.

Em razão do disposto no artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS-BA/97, o preposto fiscal entendeu que:

1. tratava-se de mercadorias;
2. o autuado se equiparava a um transportador e, portanto, respondia solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

O ilustre julgador expõe seu entendimento que sendo o autuado empresa pública, após a CF/88 ficou sujeito às mesmas regras das empresas privadas, em relação ao regime jurídico em que deve ser constituído, quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, podendo, inclusive, ser objeto de fiscalização pelo Estado. Isto afasta o contribuinte de restar enquadrado nas hipóteses de imunidade previstas no artigo 150 da CF/88.

Quanto ao questionamento, se a atividade básica exercida pelo autuado – serviço postal na modalidade encomenda - pode ser entendida como um serviço de transporte e, como tal, se constituiria em fato gerador do ICMS, citam que nas decisões trazidas aos autos pelo contribuinte, a Justiça Federal já se manifestou à respeito, em várias oportunidades, entendendo que não há a relação jurídico-tributária que embase a exigência de ICMS sobre a prestação de serviços postais, pois tal atividade não pode ser confundida com o serviço de transporte de cargas.

E no presente Auto de Infração não se está a exigir o imposto estadual sobre tais serviços postais. Eis que, de fato, este lançamento cobra o ICMS do autuado, por responsabilidade solidária, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX, estar sendo transportada sem a competente documentação fiscal.

Assim, mesmo que o autuado não seja considerado transportador, estar igualmente obrigado ao pagamento do imposto com os acréscimos devidos, em razão de responsabilidade solidária, porque enquadrado no inciso V do artigo 39, do RICMS-BA/97.

Destacam a lembrança de que, no momento da postagem da encomenda, o autuado tem o direito legal de verificar o seu conteúdo e adotar as medidas legais cabíveis, caso não exista a correspondente nota fiscal, ou se os bens forem diversos daqueles relacionados na respectiva nota fiscal.

Resta apenas se examinar a natureza do conteúdo da encomenda, ou seja, a imprescindível constatação da mesma ser ou não considerada mercadoria. Como neste PAF se trata de apreensões pela Fiscalização, pulseiras, brincos e colares diversos, conforme Termo de Apreensão, julgam que pela quantidade e características, tais produtos devem ser considerados mercadorias para comercialização.

Informam quanto à base de cálculo do lançamento fiscal, embora não contestada pelo defendente, conforme descrito no Termo de Apreensão à fl. 03 foi devidamente demonstrada a sua apuração pela autuante.

Julgam pela Procedência do Auto de Infração.

Voto em separado é formulado, no dever indeclinável de zelar pela legalidade do procedimento fiscal, citando que os fatos estão sujeitos às *versões* das partes, e o direito, não.

Cita que no caso em exame, não houve defesa.

E que 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 prevêem, expressamente, o Protocolo ICMS 32/01 e o inciso I do § 10 do art. 410-A do RICMS, RETIRANDO DOS MESMOS A oportunidade de se defender.*

A “defesa” foi promovida pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), dado que o Auto de Infração indevidamente foi lavrado em seu nome.

Trata-se de uma defesa inteiramente inócua, segue o julgador, 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.

Nessa peça, a ECT preocupa-se basicamente em precaver-se, a si própria, contra a tributação de seus serviços básicos, diversos do objeto da presente autuação. Em muito poucas linhas atentaram para a matéria objeto deste Auto de Infração.

Diz que qualquer pessoa, física ou jurídica, pode ser obrigada a pagar tributos de sua própria responsabilidade ou de responsabilidade direta de outrem. Sendo os tributos de sua responsabilidade própria, por ter realizado o fato gerador da obrigação tributária, diz-se que essa pessoa é *contribuinte*. E quando alguém é levado a pagar tributo devido por outra pessoa, assume a condição de *responsável*.

A *responsabilidade solidária* prevista no art. 6º da Lei nº 7014/96, cuida de preceitos endereçados a todas as pessoas passíveis de atribuição de responsabilidade solidária. Sendo estas *regras gerais*, *cabe* analisar se as mesmas se aplicam também à ECT.

Aduz que a Bahia, juntamente com as demais unidades da Federação, firmou com a ECT o Protocolo ICM 23/88 e o Protocolo ICMS 15/95, tendo sido posteriormente editado o Protocolo ICMS 32/01, que *revogou* os anteriores.

Cita haver na hermenêutica princípio denominado *princípio da especialidade*, segundo o qual *a regra especial prevalece em relação à regra geral*. Desta maneira, as regras pactuadas nos aludidos protocolos são *regras especiais*, e, nessa condição, elas *derrogam* as regras gerais.

Diz não restar dúvida qualquer 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* no aludido acordo.

E o fato de que nem todos os Estados aderiram ao protocolo, não exime a Bahia, pois está vinculada ao protocolo, não podendo os funcionários do fisco baiano desrespeitar aquilo que foi pactuado pelas autoridades superiores da Administração Tributária. Mesmo sem emitir juízo de valor quanto à conveniência ou oportunidade de tal ato, denota-se que os Estados assim celebraram o referido protocolo decerto por reconhecerem a *distinção* existente entre a ECT, na condição de empresa pública, e as demais empresas particulares envolvidas com a coleta, expedição e entrega de bens.

Da existência inegável do Protocolo, resta ao intérprete buscar compreendê-lo, na condição de *norma especial*, no contexto das *normas gerais* que disciplinam situações análogas envolvendo outras empresas.

Empresas transportadoras privadas sujeitam-se ao *regime jurídico comum*, sem nenhuma exceção. Porém em relação à ECT, o tratamento é diferente, aplica-se o protocolo, que estabelece *regime jurídico especial*.

Na demonstração de que a ECT não pode ser autuada conforme visto na presente situação, procede o ilustre julgador a análise do Protocolo ICMS 32/01.

Relata que, ao firmar o protocolo em apreço, a Bahia incorporou à sua legislação as normas nele fixadas. Assim a *interpretação* da legislação terá de levar em conta o que foi pactuado, e no caso do protocolo não atender aos interesses da Bahia, bastaria denunciar o mesmo.

Reprisando que as normas especiais derogam as gerais, cita que o art. 410-A do Regulamento, fiel ao que consta no Protocolo, integra um *capítulo específico* do Regulamento do ICMS/BA. Este é o critério da especialidade antes citado, orientador da interpretação jurídica.

Dentro destas considerações, entende não se aplicarem 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.

Frisa que o art. 410-A do Regulamento, 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. E que os *protocolos foram firmados justamente para evitar transtornos como o registrado nestes autos*.

Segue comentando que o § 10 do art. 410-A do RICMS/BA prevê que, constatada qualquer irregularidade, as mercadorias ou bens serão *apreendidos ou retidos*. Julga ser evidente que as medidas a serem adotadas devem ser em função das pessoas do *remetente* ou do *destinatário*, pois se a autuação devesse recair sobre a ECT, o protocolo diria isso, pois seu objetivo foi exatamente o de evitar conflitos entre os Estados e a ECT, uma empresa federal.

Emite seu opinativo de que autuações como esta põem por terra todo o esforço dos Estados para obtenção daquele acordo, pois 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.

E na lavratura do Auto de Infração, o agente estava certo de que estaria cumprindo o seu dever, quando, na verdade, em virtude de um erro de interpretação, estava indo de encontro a uma política de procedimentos adrede definida em níveis superiores.

Aduz que a administração, na cúpula, decide uma coisa, porém, na base, em virtude de uma falta de visão do que realmente importa, a fiscalização desfaz o que foi acordado por seus superiores.

Destaca que em sua defesa, o sujeito passivo chama a atenção para a destinação das vias do Termo de Apreensão, para demonstrar que o fisco não procedeu conforme prevê o protocolo.

E que resta claro que *a fiscalização não seguiu à risca o Protocolo ICMS 32/01, assim também não seguiu a orientação do RICMS*. O § 10 do art. 410-A do RICMS, na parte final de seu inciso I, ao tratar do Termo de Apreensão, prevê que 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), e isso não foi feito. A fiscalização não intimou o interessado, que obviamente é o dono da encomenda.

Segue destacando que o dispositivo regulamentar, com relação à ECT, apenas prevê que seja indicado no termo o endereço da unidade da ECT, bastante diverso da lavratura do auto em nome da mesma, demonstra desta forma, que o RICMS não prevê que a autuação seja feita em nome da ECT.

Passa ao exame de outro aspecto, contido na parte final do inciso I acima transcrito, o qual cuida de preceituar que no Termo de Apreensão deve constar ***“a intimação para comparecimento do interessado, especificando o local, o horário e o prazo”*** (grifei).

E que a respectiva “intimação” do interessado, nos termos do art. 108 do RPAF, não foi feita. De acordo com o instrumento à fl. 11, 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*.

Não 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.

Cita o ilustre julgador experiências anteriores de autos de infração nas mesmas condições e circunstâncias. E que nos presentes autos, como nos anteriores que cita, não há razões de “mérito” a serem apreciadas. E que não se está a discutir o fato, e sim apenas o direito.

Conclui que se uma instância superior declara superada a análise jurídica, não há mais o que decidir.

E tendo em vista ter prevalecido neste Conselho de Fazenda à jurisprudência de que a ECT está sujeita às normas da responsabilidade solidária, acata a tendência predominante, mantendo a exigência fiscal.

Acompanha o voto do nobre relator, que julgou pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O Recurso Voluntário apresentado tempestivamente por prepostos do recorrente, discorre largamente acerca das mesmas razões e citações vistas quando da irresignação inicial.

Expressam ter a ECT condição de empresa pública federal prestadora de serviços públicos, criada pelo Decreto-Lei nº 509/69 de 20/03/69 (fls. 40 a 46), 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. Requer que ao final o procedimento administrativo seja declarado insubsistente.

Inconformada com a acusação fiscal, por ter sido considerada como responsável solidária pelo recolhimento do ICMS, acrescido de multa, em virtude de “*ter recebido e transportado para entrega, mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal*”. Entende que o procedimento padece de nulidade, pois que está amparada 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 nº 509/69 e a imunidade recíproca extensiva à ECT.

Transcrevem 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. Alega 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, suscita como preliminar de nulidade do procedimento fiscal, a falta de observação das determinações contidas no Protocolo ICM 23/88, sob a argumentação que o 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. Assevera que a norma do referido protocolo está de acordo com o transcrito art. 11 da Lei nº 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.

Argumenta 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. Suscita a nulidade do Auto de Infração, para que seja autuado quem de direito, o remetente ou o destinatário, por serem partes legítimas da relação.

Alega 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. Diz 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 nº 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.

Aduz que 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, argumenta que os seus serviços distinguem-se dos serviços prestados pelos particulares. Para a ECT existem regras rígidas, ditadas pela Constituição Federal (art. 21), 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.

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

Argumenta 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 nº 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 polo 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.

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

Citando ensinamentos dos mestres Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello e Cirne Lima a respeito do assunto, conclui que o serviço público é uma atividade constitucionalmente ordenada, própria do Estado, bem ao contrário da exploração econômica, própria do setor privado.

Afirma 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 nº 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.

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

Acrescenta 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 nº 6.538/78. Alega, também, que somente pode recusar a prestação do serviço postal de encomenda nas hipóteses previstas no art. 13 da Lei nº 6.538/78.

Observa 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.

Comenta 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, baseia-se na doutrina de Celso Ribeiro de Bastos acerca do fenômeno da recepção, ao analisar os referidos dispositivos legais. Transcreveu o art. 12 do Decreto-Lei nº. 509/69, aduzindo 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, conforme art. 109, I da CF/88.

Reitera 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 cita 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 nº 509/69.

Protesta 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, assevera que o legislador, quando cria o tributo não pode fugir do arquétipo constitucional.

Em seguida, observa que o ICMS está genericamente previsto no transcrito art. 155, inciso II da CF/88, sendo que a sigla ICMS alberga cinco impostos diferentes: sobre operações mercantis, sobre serviços de transporte, sobre serviços de comunicação, relativo a lubrificantes, combustíveis e energia elétrica e sobre minerais.

Salienta 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.

Argui, 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.

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

Alega 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.

Insiste 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, conclui que 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.

O recorrente se reportou 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. Apresenta, também, a Decisão proferida pelo Setor Consultivo da Inspeção 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.

Destaca 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. Acrescenta 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.

Contesta 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, alega que é uma prestadora de serviços públicos postais e não uma transportadora e, desse modo, não lhe cabe a responsabilidade solidária ali preconizada.

Requer 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. Argui ser inconstitucional a lei em que está baseada a autuação.

Transcrevem outra vez mais o art. 11 da Lei nº 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 PGE/PROFIS elabora Parecer da lavra da ilustre procuradora Dra. Maria Helena Cruz Bulcão entendendo não haver como se encarecer guarida à tese do recorrente, opinando pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário apresentado, pois que a natureza jurídica de empresa pública, segundo o art. 173 da CF/88 é equiparada a de empresas privadas no que tange ao regime jurídico e aos privilégios fiscais. Conclui a i. procuradora que da análise dos textos legais citados, as

empresas públicas em razão de sua natureza equiparadas a das empresas privadas, não possuem privilégios de quaisquer espécies, portanto fora da imunidade tributária consagrada na Lei Maior. Destaca que o citado art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69, em virtude da sua incompatibilidade com os preceitos constitucionais vigentes, não foi recepcionado pela Constituição Federal em vigor.

Voltando-se à natureza subjetiva da imunidade tributária recíproca, (art. 150, VI, “a” da CF/88) aludida pelo recorrente, expõe que esta apenas cinge-se ao patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos da Federação, e às autarquias e fundações, desde que instituídas e mantidas pelo Poder Público. Transcreve que *“empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado, submissão esta imposta pela Constituição da República” e que “o regime tributário das primeiras é o mesmo que o das empresas privadas, consoante inciso II § 1º do art. 173 da Carta Constitucional, sejam federais, estaduais ou municipais”*.

Afastada a aplicação da imunidade tributária, entende também não merecer reparo a Decisão recorrida, pois o art. 6º, III, “d” da Lei nº 7014/96 atribui responsabilidade tributária aos transportadores em relação às mercadorias que conduzirem sem documentação fiscal, ou com a mesma inidônea. No momento da ocorrência do fato, ora objeto de autuação, por força da Lei Complementar (art. 5º da LC 87/96) é a transportadora é responsável pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte originário.

Cita ainda que a Lei do ICMS, inciso IV, art. 6º vai mais além, quando atribui a qualquer pessoa física ou jurídica, responsabilidade tributária pelas mercadorias que detiver sem a necessária cobertura fiscal adequada. Aduz que no Capítulo VI, acerca das rotinas de controle e fiscalização de mercadorias objeto de serviço postal, o art. 410 em seu § 4º prevê a necessidade de constar na embalagem das encomendas nacionais que contenham mercadorias, seno o remetente contribuinte do ICMS, o número da nota fiscal respectiva.

E que esta responsabilidade solidária fica mais evidente em decorrência ao disposto no art. 10 da Lei nº 6538/78, *“...Não constitui violação de sigilo de correspondência postal a abertura de carta... inciso II que apresente indícios de conter objeto sujeito a pagamento de tributos”*. Restando patente igualmente, que a tese da imunidade recíproca não se aplica ao caso em tela.

Logo, complementa, a ECT foi corretamente autuada nos moldes da legislação indicada, dado não ter atendido a mesma, pois enquanto prestadora do serviço de transporte de mercadorias promoveu a circulação das mesmas desacompanhadas ou com nota fiscal inidônea.

Cita e transcreve Acórdãos exarados em diversas unidades da Federação, cujos julgamentos foram pelo reconhecimento de que nos serviços de transportes patrocinados pela ECT, deverá incidir o ICMS, e que havendo onerosidade, há deslocamentos de bens ou valores inter-locais, havendo dessa forma contrato de transporte com incidência do imposto. E que empresas públicas como a ECT possuem natureza jurídica de empresas privadas, sendo em consequência regidas pelas mesmas disposições cabíveis a estas últimas, não podendo, assim, prevalecer-se de privilégios, não estando albergadas pela imunidade recíproca prevista na CF/88.

Conclui a ilustre procuradora não se aplicar à situação em tela a alegada imunidade recíproca da ECT, pois que além do serviço postal também presta serviços de transportes, incluídos no campo de incidência do ICMS como já restou suficientemente esclarecido ao longo deste opinativo. Deriva desse fato, a responsabilidade tributária da ECT enquanto transportadora de mercadorias, conforme visto no presente PAF, por promotora da circulação das mesmas sem cobertura fiscal ou com a mesma inidônea.

Em face do acima expendido e apoiada na melhor jurisprudência sobre a matéria, opina pelo conhecimento do Recurso Voluntário e pelo seu Improvimento.

VOTO

Preliminarmente afasto o pedido suscitado pelo sujeito passivo, tendo em vista que o Termo de Apreensão lastreia a autuação, atendendo às formalidades requeridas pelo Protocolo ICM 23/88 (citado pelo autuado, porém já revogado pelo Protocolo ICMS 32/01), realçando que durante a

ação fiscal das vias do referido termo, uma foi entregue à ECT, permitindo-lhe conhecimento formal da ocorrência. Não obstante, destaco ainda não se incluir na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I do RPAF/99.

Constato da análise dos autos, que os vinte um itens de mercadorias da espécie brincos, pulseiras e colares diversos são artigos complementares do vestuário e em quantidade que denota o objetivo comercial, foram enviadas via SEDEX para destinatária na cidade de Salvador, conforme o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 149455 acostado às fls. 03, datado de 08 de setembro de 2008. Restando a responsabilidade solidária atribuída à ECT pelo pagamento do imposto, por estarem essas mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, com fundamento no art. 201, I, combinado com o art. 39, I, “d”, do RICMS/97, descabendo a arguição de nulidade por ter sido identificada a ECT como autuado e não o remetente e/ou o destinatário.

O recorrente argumentou gozar da imunidade prevista no artigo 150, VI da Constituição Federal de 1988 e que, desta forma, não poderia ter sido apontada como sujeito passivo da relação tributária. Destaco que a alegada imunidade do sujeito passivo, diz respeito tão-somente à vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos tributantes e unicamente extensiva às suas autarquias e fundações.

Ficam desta forma afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo recorrente, 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. Destaque-se que o recorrente, no exercício do 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.

Não passível de acolhimento o requerimento do recorrente, baseado no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 para cancelamento da multa aplicada.

Este dispositivo legal se aplica nos casos de atribuição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória e que não impliquem em falta de pagamento do ICMS, que não é a hipótese que resta vista no caso em tela.

No mérito, constato que o autuado não trouxe nenhuma prova da aventada existência de qualquer equívoco no lançamento efetivado pela autuante, restando o mesmo caracterizado, de forma detalhada e procedente.

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.

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

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

Predomina o entendimento deste CONSEF de que, embora a prestação de serviços postais não possa ser confundida com o serviço de transporte de cargas, no presente Auto de Infração não se está a exigir o ICMS sobre tais serviços postais. O lançamento tributário atribui à ECT a condição de responsável por solidariedade, exigindo o pagamento do imposto, pelo fato de a encomenda, estar sendo transportada desacompanhada da indispensável documentação fiscal.

Por oportuno, destaco a importância para deslinde da questão que ora se apresenta, as observações trazidas pelas informações fiscais apenas ao PAF, quando transcreveram artigo apresentado em curso de pós-graduação, onde é analisada a responsabilidade da ECT em relação às mercadorias por ela transportadas.

A pesquisa teve cunho jurídico e objetivou esclarecer quanto à responsabilidade solidária da ECT pelo pagamento do ICMS. O trabalho contém aspectos que demonstram similaridade no serviço realizado pelo recorrente 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.

Demonstram que com a adesão da Bahia ao Protocolo ICMS 32/01, o tratamento dispensado às transportadoras privadas passou a ser adotado também à ECT, a qual 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. A cláusula quarta desse protocolo, 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 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 desacompanhadas 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 RICMS/97 trata das determinações contidas no art. 39, I, “d”, V, §3º e §4º, para os casos de responsabilidade por solidariedade. E o art. 410-A do Regulamento estabelece as rotinas a serem seguidas pela fiscalização estadual na verificação das remessas postais, inclusive pela ECT.

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

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299166.0517/08-8**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$703,44**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “a”, do inciso IV, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

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