

PROCESSO - A. I. N° 123433.0140/08-9
RECORRENTE - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0018-02/09
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO
INTERNET - 16/06/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0147-12/09

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. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Correta a Decisão da JJF. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0018-02/09) que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/08/08, para exigir o ICMS, no valor de R\$680,00, acrescido da multa de 100%, em razão do transporte de mercadorias sem documentação fiscal. O Auto de Infração teve como base o Termo de Apreensão nº 149424.

Após apreciar todos os argumentos expostos pela empresa, bem como dos argumentos apresentados pela fiscal autuante, a 2ª JJF decidiu pela procedência da autuação sob os seguintes fundamentos:

Em relação às nulidades do lançamento fiscal arguidas não as acatou tendo em vista que:

1. ao contrário do que afirmava a defesa, foram observadas as determinações legais para o lançamento, diante da juntada à fl. 03, 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.
2. Quanto ao entendimento de que a EBCT, por ser empresa pública da administração indireta Federal não pode ser igualada a transportadores particulares, já que o serviço postal não é transporte, ressaltou de que o serviço prestado pela EBCT de transporte de encomendas se equipara aos serviços prestados pelas transportadoras rodoviárias, ferroviárias, aeroviárias e aquaviárias, não podendo ser confundido com as atividades correlatas do serviço postal (telegrama, correspondências, etc.). Portanto, ao transportar mercadorias, a ECT assume a condição de sujeito passivo responsável solidário (art. 121, II, do CTN), e nesta condição deve exigir do remetente o documento fiscal para acobertar as mercadorias que transportar, caso contrário, assume a responsabilidade pelo pagamento do ICMS.
3. As determinações contidas no Protocolo ICM 23/88 foram observadas, uma vez que a primeira via do Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos (fl. 03) estava assinada pelo representante legal da empresa.
4. Em relação ao argumento de que goza de imunidade tributária, de acordo com o estatuído no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, foi observado que esta

imunidade somente é aplicada às mercadorias e serviços exclusivamente vinculados a suas atividades essenciais e não às mercadorias transportadas e serviços prestados mediante pagamento.

5. O contribuinte compreendeu e se defendeu do que foi acusado, sendo possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito, o que não acarreta a nulidade do lançamento, conforme disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA. Além do mais, o órgão julgador não tem competência para apreciar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do art. 167, I, do RPAF/99.

No mérito, o Auto de Infração foi lavrado por ter sido encontrada, no estabelecimento do autuado (EBCT), uma encomenda composta de três bebês boneca reborn remetidas pelo sistema SEDEX, que nada mais é do que um serviço de entrega rápida de encomendas, conhecido como “courrier”, estando as mesmas desacompanhadas de documentação fiscal, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 149424, fl. 03, juntado pela autuante. Que após a CF/88, a EBCT está sujeita às mesmas regras das empresas privadas, tanto 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. Por isso, o contribuinte não está enquadrado nas hipóteses de imunidade previstas no art. 150 da CF/88.

Quanto ao questionamento, se a atividade exercida pelo autuado — serviço postal na modalidade encomenda - pode ser entendida como um serviço de transporte e, como tal, se constitui em fato gerador do ICMS, foi observado que pelas *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 que no Auto de Infração não se está a exigir o imposto estadual sobre tais serviços postais e sim por responsabilidade solidária, acorde art. 39, I, “d” e V, do RICMS/97, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX, estar sendo transportada sem o competente documento fiscal. Por oportuno, foi lembrado 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 corresponda à nota fiscal. Em assim sendo, mesmo que o autuado não seja considerado transportador, estaria igualmente obrigado ao pagamento do imposto com os acréscimos devidos, em razão de responsabilidade solidária, como determinações legais acima referidas.

Em assim sendo, remanesce, apenas, a necessidade de se examinar a natureza do conteúdo da encomenda, ou seja, a imprescindível constatação de a encomenda pode, ou não, ser considerada mercadoria. Como mencionado anteriormente, foram apreendidas pela Fiscalização, bebês bonecas reborn, conforme Termo de Apreensão que, pela quantidade e características, tais produtos devem ser considerados mercadorias para comercialização.

Quanto à base de cálculo do lançamento fiscal, embora não tenha sido contestada pelo defendente, conforme descrito no Termo de Apreensão à fl. 03, foi apensado documento emitido pelo próprio autuado com a descrição e preços das mercadorias (fls. 06). Assim, embora tal documento não comprove a regularidade das mercadorias, serve como referência na apuração da base de cálculo do imposto.

Houve voto em separado do Julgador José Bezerra Lima Irmão que expôs seu entendimento sobre a matéria em lide.

A empresa (fls. 79/101), através de representantes legalmente constituídos, apresentou Recurso Voluntário contra Decisão de 1ª Instância deste Colegiado, preliminarmente afirmando não se conformar com a Decisão recorrida. Em seguida disse ser a ação fiscal nula, pois a empresa goza de imunidade tributária, conforme Decisão recente do STF que recepcionou o art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69.

Reproduzindo cláusulas do Protocolo ICMS 23/88, ressaltou que este protocolo, por se tratar de ato vinculante, celebrado entre as partes, deve ser seguido por todos aqueles que o subscreveram. No caso, o autuante não identificou o remetente e o destinatário das mercadorias apreendidas, seus proprietários e não lavrou o Termo de Apreensão de Mercadorias em três vias, conforme preconiza o referido Protocolo. Preferiu autuar a empresa, em flagrante desconformidade com o citado protocolo.

Disse ser pessoa ilegítima para responder pela infração, pois esta responsabilidade cabia ao destinatário ou ao remetente das mercadorias. Informou que diante do sigilo da correspondência e da inviolabilidade do objeto postal fica impedido de tomar medidas mais severas em relação aos objetos que transporta.

Argumentou que a ECT não poderia ser igualada a uma transportadora no sentido restrito, como são as transportadoras particulares, já que o serviço postal não é transporte e, consequentemente, não é uma transportadora, pois o transporte no seu caso é apenas elo entre a expedição e a entrega do objeto remetido e não sua atividade fim. Fazendo referência aos arts. 7º e 9º da Lei 6.538/78, disse que o serviço postal é muito mais complexo que um simples serviço de transporte, pois oferece segurança e inviolabilidade do objeto postal, sendo o recorrente o único que o realiza, em obediência à legislação pátria.

Entendendo como mérito, arguiu a imunidade tributária, com base no preceito constitucional que 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). Reproduzindo trecho da obra de Guilherme Ulhôa Canto acerca de imunidade tributária, entendeu que sendo uma empresa pública da administração indireta federal, enquadra-se perfeitamente neste conceito.

Especificou as funções que uma empresa pública pode desempenhar, quer explorando atividade econômica, quer prestando serviço público. Transcreveu ensinamentos de Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello e Celso Antonio Bandeira Lima a respeito do assunto, concluiu que o serviço público é uma atividade constitucionalmente ordenada, própria do Estado, contrária ao da exploração econômica, própria do setor privado.

Frisou a seguir que, nos termos do art. 22, V, da CF/88, compete privativamente à União legislar sobre serviços postais, transcrevendo, em seguida, os arts. 7º §§ 1º, 2º e 3º, 25º, 9º, 8º e 26º 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. 25º).

Argumentou que o art. 9º da referida lei fixou o monopólio de serviços postais e telegráficos. Mas, além das atividades correlatas ao serviço postal, a Lei nº 6.538/78 permite que a exploradora daqueles serviços exerça, ainda, outras atividades afins. Acentuou que essas atividades “afins” são semelhantes a atividades exercidas por particulares. Nesse caso, o fato de os serviços não serem exclusivos da ECT não lhes tirava o caráter público.

Segundo a defesa, a execução do serviço postal (serviço de caráter público) 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 objeto postal, 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.

A empresa deu ênfase aos argumentos de que o serviço postal não é transporte e a ECT não é empresa transportadora, apesar do entendimento contrário do Órgão Público responsável pelo lançamento e cobrança do ICMS.

Comentou, novamente, que o Decreto-Lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 foram recepcionadas pela Constituição de 1988. Para corroborar o argumento expendido, baseou-se na doutrina de Celso Ribeiro de Bastos acerca do fenômeno da recepção, analisou a Lei nº 6.538/78 e o art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69. Observou que a Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98, dispôs que a lei ordinária irá disciplinar o estatuto jurídico das empresas que prestam serviço público. Como até a presente data não existe lei disciplinadora, entendeu em vigor o Decreto-Lei nº 509/69.

Protestou 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, não podendo ter seus serviços onerados tributariamente, por se tratar de serviços públicos de competência exclusiva da União.

Analisando a natureza do ICMS, inclusive seu arquétipo constitucional, o qual não pode o legislador, que seja federal, estadual, municipal ou distrital, fugir, sustentou que o lançamento do crédito tributário deve ser feito atendendo à norma padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição. Citando Roque Antonio Carrazza e Elizabeth Nazar Carrazza, chamou a atenção para a forma rígida como é feita a distribuição de competências no sistema tributário brasileiro e indicou que para a configuração do fato gerador do ICMS é mister que a operação que o caracteriza seja regida pelo Direito Comercial, tenha por finalidade o lucro e tenha por objeto uma mercadoria. Nesta circunstância, sendo o autuado uma empresa pública federal, cujo objeto de atividade é o serviço público de recebimento, expedição e entrega de correspondência e afins não poderia ser incluindo no conceito do seu fato gerador, insculpido na Lei estadual nº 6.284/97, que e inclusive, não faz qualquer referência ao Serviço de Transporte Postal.

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 superávit em suas contas, posto que os preços cobrados 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, 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” que realiza, nem a que se falar na ausência de emissão de nota fiscal para serviço imune e, por via de consequência, na exigência de multa por obrigação acessória que, no caso, segue a principal.

Reportou-se, em seguida, a Decisões da Justiça Federal em dois Estados da Federação (Ceará e Rio Grande Sul) que se pronunciaram contrário a existência da relação jurídica que obrigue a ECT a promover o recolhimento do ICMS sobre os serviços postais e à jurisprudência administrativa. Como exemplos, citou que o setor consultivo da Inspeção Geral de Tributação, da Coordenação da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, 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.

Destacou que a configuração da incidência tributária exige que haja exata adequação do fato à norma. E que assim não sendo, a lei tributária será sempre interpretada pela maneira mais favorável ao contribuinte.

Afirmou, ainda, não se poder arguir a responsabilidade solidária, pois como provado, ao gozar de imunidade e não ser uma transportadora, não pode ser enquadrada nas disposições contidas no art. 201, I c/c com o art. 39, I, “d”, do RICMS/97.

Concluiu pedindo que fosse acolhida a preliminar arguida, para que seja tornado sem efeito o Auto de Infração, ou, caso ultrapassada a preliminar, que no mérito se julgue o Auto de Infração insubsistente, ante a impossibilidade legal de sua lavratura e, ainda, por ser o impugnante ente integrante da administração pública e consequentemente 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.

A PGE/PROFIS em seu Parecer (fls. 107/116) preliminarmente opina pelo afastamento de nulidade do procedimento fiscal suscitada pelo recorrente, pois desprovida de qualquer fundamento legal ou técnico, já que, conforme se depreende de uma análise simples de seu fundamento, escora-se pura e simplesmente na irregularidade na lavratura do termo de apreensão de mercadorias, o que em nada afeta os princípios da ampla defesa e do contraditório, em face da clareza do quadro fático alinhavado no Auto de Infração. E, no que diz respeito à preliminar de ilegitimidade passiva dos Correios, também não encontra respaldo legal a teor do quanto disposto nos art 121 e 128, do CTN - Código Tributário Nacional, que descreveu e analisou.

Dessa forma, como a sua condição de responsável decorre da disposição contida no art. 12, I, “d”, do COTEB, não há que se falar em ilegitimidade passiva

Informou, sem seguida, que em oportunidade anterior, a Procuradoria já havia se manifestado a respeito da matéria em lide. Trouxe aos autos o Parecer do Procurador José Augusto Martins, que disse adequar-se perfeitamente ao caso em análise.

Ante tudo que expôs opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

As questões levantadas neste Recurso Voluntário são por demais conhecidas por este CONSEF, que já firmou posição sobre a matéria guerreada e com a qual comungo, conforme ocasiões que me pronunciem em diversos Autos de Infração que passaram por este Colegiado.

A empresa volta a suscitar preliminar de nulidade do Auto de Infração no seu Recurso Voluntário, reproduzindo cláusulas do Protocolo ICMS 23/88, já que a fiscal autuante não havia identificado o remetente e o destinatário das mercadorias apreendidas e não lavrou o Termo de Apreensão de Mercadorias em três vias, conforme preconiza o referido Protocolo, preferindo autuar a empresa.

Em primeiro, conforme informado pela fiscal, o Termo de Apreensão de Mercadorias foi lavrado em três vias. Por segundo, o Protocolo 23/88 foi denunciado e o ora em vigor é o de nº 32/01, onde não existe mais a obrigatoriedade da fiscalização a adotar este procedimento. O que este Protocolo prevê é que *“no ato da verificação fiscal de prestação do transporte irregular ou das mercadorias e bens em situação irregular deverão as mercadorias e os bens ser apreendidos ou retidos pelo Fisco, mediante lavratura de termo próprio, conforme a legislação de cada unidade federada, para comprovação da infração”*. E no seu § 1º determina que no *“aludido termo constará, se for o caso, o endereço da unidade da ECT onde ocorreu a retenção ou apreensão e, a critério do Fisco, a intimação para comparecimento do interessado, especificando o local, o horário e o prazo.”* E, por terceiro, a identificação do remetente e do adquirente da mercadoria é irrelevante diante da Decisão da lide.

A EBCT não goza da imunidade tributária recíproca, consagrada no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, na forma pretendida pelo recorrente. A imunidade alegada diz respeito à vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes tributantes. Esta imunidade é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes e somente é extensiva às suas autarquias e fundações, instituídas e mantidas pelo poder público (§ 2º). Por outro lado, ela não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou *em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (grifo)* (§ 3º).

Estas são as determinações constitucionais, nas quais entendo não caber a atividade exercida pela EBCT ora em discussão. E, mesmo que se pudesse nestas determinações ser enquadrado, o serviço prestado é oneroso, sendo, portanto, vedada a imunidade pretendida.

Por outro lado, a EBCT não é uma autarquia nem uma fundação, mas uma empresa pública que exerce, em parte, um serviço tipicamente público – serviço postal. Dessa forma, sendo empresa pública, 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. Além do mais, não poderá gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (§ 2º), o que derroga as determinações do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69. Neste caso, entendo que a Constituição Federal não deixou a cargo de qualquer lei disciplinadora o assunto. Ela própria cuidou de estabelecer as diretrizes a serem obedecidas.

No mais, atribui-se a responsabilidade solidária para pagamento do imposto à EBCT pelo fato de terem sido encontradas mercadorias (bebês bonecas reborn) em suas dependências, desacobertas de documento fiscal, com fundamento no art. 201, I combinado com o art. 39, I, “d”, do RICMS/97. O fisco estadual entendeu que os produtos apreendidos tratavam-se de mercadorias e que o autuado se equiparava a um transportador, respondendo solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

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 cobrar o ICMS sobre tais serviços postais. O lançamento exige o ICMS, por responsabilidade solidária, pelo fato da encomenda, remetida via SEDEX, ter sido transportada desacoberta da documentação fiscal, encomenda esta caracterizada como mercadoria destinada à comercialização, conforme determinações do art. 36 e § 4º, do art. 1º, do RICMS/97.

Nesta circunstância, o RICMS/97, invocando as determinações contidas no art. 6º da Lei nº 7.014/96, que por sua vez segue as determinações estabelecidas no art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, 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.

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. Ou seja, se a EBCT transporta mercadorias sem a observância dos ditames legais, deve ser guinada à condição de responsável tributária.

Em vista de tudo aqui exposto, comungo com o entendimento externado pela PGE/Profis e por não haver qualquer reparo à Decisão recorrida, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário mantendo-se a Decisão da JJF.

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 **123433.0140/08-9**, 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\$680,00**, 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, 25 de maio de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOÃO REGO SAMPAIO NETO – REPR. DA PGE/PROFIS