

**PROCESSO** - A. I. N° 123433.0098/08-2  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0312-03/08  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 16/06/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0148-12/09

**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-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 29/05/2008 na fiscalização ao trânsito de mercadorias, para exigir ICMS no valor de R\$295,80, acrescido da multa de 100%, referente ao transporte de mercadorias sem documentação fiscal, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 146789 lavrado em 19/05/2008 e acostado à fl. 03.

Em sua defesa (fls. 11 a 33) o autuado, por intermédio de seus advogados com Procuração à fl. 41, alega, inicialmente, ilegitimidade passiva, entendendo que a relação da operação em foco deu-se entre o remetente e o destinatário, excluindo-se a ECT, e cita situação anterior em que, segundo informa, o destinatário teria providenciado o pagamento do imposto pretendido e que, ademais, goza de imunidade tributária, transcrevendo trechos de Acórdãos do STF. A seguir reproduz alguns dos dispositivos do Protocolo ICM 23/88. Suscita, como preliminares de nulidade do lançamento, os seguintes fatos:

1. não foram observadas as determinações contidas no Protocolo ICM 23/88, isto é, não foi lavrado, em três vias, o Termo de Apreensão, com a seguinte destinação: a primeira, do remetente ou destinatário; a segunda, da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) e a terceira, do Fisco;
2. sendo a ECT empresa pública da administração indireta federal, não pode ser igualada às centenas de milhares de transportadores particulares existentes no país, pois o serviço postal não é transporte e, por conseguinte, o autuado não é transportador;
3. o autuado goza de imunidade tributária, de acordo com o estatuído no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição da República de 1988. Cita o entendimento de diversos juristas a respeito do conceito de empresa pública.

Argumenta, ainda, que cabe exclusivamente à União legislar sobre o serviço postal, cuja definição foi oferecida pela Lei nº 6.538/78, em seu artigo 7º, como “*o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas*”.

Alega que os serviços de recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas, exercidos pela União através dele, por força do estabelecido no artigo 9º da Lei nº 6.538/78, não

estão compreendidos no regime de monopólio, podendo ser prestados também por particulares. Todavia, entende que o fato de não serem exclusivos, não lhes retira o caráter de serviço público, tendo em vista o disposto no artigo 7º da citada Lei nº 6.538/78 e seu § 3º. Diz ainda que as correspondências, valores e encomendas são objetos postais e, não, mercadorias.

Afirma que o Decreto-Lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 foram recepcionados pela Carta Magna de 1988, o que é corroborado pela alteração feita em seu artigo 173 pela Emenda Constitucional nº 19/98. Cita o Parecer de Celso Ribeiro de Bastos, concluindo que goza de imunidade tributária, não podendo ter seu patrimônio diminuído por qualquer tipo de imposto (por ser patrimônio da União) e seus serviços onerados tributariamente (por serem da competência exclusiva da União).

Advoga a tese de que a atividade por ele desenvolvida nunca poderá ser confundida com o serviço de transporte executado por particulares, já que existem regras rígidas, ditadas pela lei, que delimitam seu campo de atuação. Ademais, o serviço postal é muito mais complexo que o simples transporte, já que oferece segurança, inviolabilidade do objeto postal, universalidade e confiabilidade garantidos pela União. Dessa forma, o serviço de SEDEX, reembolso postal e encomenda normal (modalidade encomendas) incute, em seu conceito, a realização de transporte, o que acontece também com as cartas, vales postais, telegramas e demais objetos postais, mas não pode ser definido como serviço de transporte, já que é apenas uma atividade-meio sem a qual seria impossível cumprir a sua finalidade legal, qual seja, prestar serviço postal a toda a coletividade.

Diz, ainda, que não pode ser considerado responsável tributário pelo recolhimento do ICMS sobre serviço de transporte de objetos postais, mesmo que seja de encomenda, nem há que se falar em ausência de emissão de Nota Fiscal para serviço imune.

Cita a jurisprudência dos Tribunais Federais e o entendimento esposado 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 cargas.

Finaliza alegando que as normas constitucionais e infraconstitucionais exigem que haja exata adequação do fato à norma, sem o que não se configura a hipótese de incidência do imposto, e a insistência na cobrança desse tributo configura flagrante constitucionalidade. Por último, lembra que o artigo 11 da Lei nº 6.538/78 determina que “*os objetos postais pertencem ao remetente até sua entrega a quem de direito, sendo inegável que os sujeitos da relação tributária, no caso, são o Estado da Bahia e o destinatário e/ou o remetente do SEDEX*”.

A autuante, em sua informação fiscal às fls. 48 a 59, sustenta a autuação argumentando o seguinte:

1. com o advento da Lei nº 6.538/78, a Empresa de Correios e Telégrafos (ECT) entrou no mercado e concorre com outras entidades prestadoras de serviços privados à coletividade;
2. com a adesão da Bahia ao Protocolo ICMS 32/01, que substituiu os Protocolos ICM 23/88, e ICMS 15/95, foi formalizada a adoção de tratamento similar, à ECT, em relação às transportadoras privadas;
3. o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, por responsabilidade solidária, em razão do disposto no artigo 39 inciso V do RICMS/97, que determina que “*são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, 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*”;
4. o conceito de mercadoria é estabelecido pelo § 2º do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, e engloba qualquer bem móvel capaz de circular economicamente;
5. cita o Decreto-Lei nº 509/69, a CF/88 e a sujeição da ECT às regras insculpidas no artigo 173 da mesma CF/88;

6. esclarece que de acordo com o previsto nos parágrafos 2º e 3º do artigo 150 da Constituição da República, a vedação, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e o serviço, uns dos outros, somente é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, não sendo este o caso do autuado (uma empresa pública, com natureza jurídica de Direito Privado);
7. considera que, diante do exposto, ficou demonstrado que o procedimento fiscal foi realizado observando os limites da legislação do ICMS.

Ao final, chama a atenção para a jurisprudência atualmente predominante no CONSEF, e conclui que o autuado pode ser responsabilizado por solidariedade e intimado a pagar o ICMS correspondente às mercadorias que transporta na execução do serviço postal, desacompanhadas de documentação fiscal idônea.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*"Em relação às preliminares de nulidades suscitadas, verifico que referente ao primeiro argumento de que não foram observadas as determinações contidas no Protocolo ICM 23/88, não pode ser acatada, tendo em vista que foi juntada, à fl. 03, a primeira via do Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos, a qual foi assinada pelo representante legal do autuado, o que comprova a regularidade do procedimento fiscal.*

*O autuado desenvolveu sua argumentação, inicialmente, alegando que não pode ser apontado como sujeito passivo da relação tributária, porque goza da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição da República, de 1988.*

*Sendo o autuado empresa pública, após a promulgação da Constituição da República, em 1988, está sujeito às mesmas regras das empresas privadas, tanto em relação ao regime jurídico em que deve ser constituído, quanto relativamente aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, podendo, inclusive, ser objeto de fiscalização pelo Estado (compreendido nesse conceito, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios).*

*Relativamente ao segundo argumento, de que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) é empresa pública da administração indireta federal, e não pode ser igualada às centenas de milhares de transportadores particulares existentes no país, pois o serviço postal não é transporte e, por conseguinte, o autuado não é transportador, também não pode ser acatada, em virtude de que o serviço prestado pela ECT, de transporte de encomendas, se equipara aos serviços prestados pelas transportadoras rodoviárias, ferroviárias, aerooviárias e aquaviárias, não podendo ser confundido com as atividades correlatas do serviço postal (telegrama, correspondências, etc.). Logo, 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.*

*Quanto ao terceiro argumento, de que goza de imunidade tributária, de acordo com o estatuído no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal de 1988, também não pode ser acatado, haja vista que a imunidade invocada pelo autuado se aplica às mercadorias e serviços exclusivamente vinculados às suas atividades essenciais, e não às mercadorias e serviços que o autuado transporta, mediante pagamento por este serviço.*

*Verifico, também, que o autuado 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 artigo 18, §1º, do RPAF/BA e, ainda, este órgão julgador não tem competência para apreciar a constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor dos artigos 125, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, e 167, inciso I, do RPAF/99.*

*No mérito, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado por terem sido encontradas, no estabelecimento do autuado (ECT), conforme descrito no Termo de Apreensão nº 146789 (fl. 03), volume contendo 348 anéis para montagem em metal dourado, discriminadas à fl. 04, no documento intitulado "Levantamento de Preços Correntes no Mercado Consumidor".*

*As mercadorias, desacompanhadas de documentação fiscal, foram remetidas pelo Sedex nº SQ 29999064-9 BR, por Ivanilda Aparecida, com endereço à Rua Antônio Furlan, nº 112, V L Foster, Limeira/SP, CEP 13.480-141, destinadas a Leon Andrade, com endereço à Rua Nossa Srª do Resgate, nº 375, Cond. Paraíso Tropical, Ed. Guaratiba, 7º andar, aptº 702, em Salvador/BA, CEP 41.150-100, como também descrito no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos de fl. 03.*

*Em razão do disposto no artigo 39, inciso I, alínea "d", do RICMS/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 RICMS/BA, nos casos de responsabilidade por solidariedade, se expressa nos seguintes termos:

“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. (grifos não originais)

§ 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.

Ultrapassada a questão da legitimidade passiva por solidariedade no caso de transporte de mercadoria sem a devida documentação fiscal, deve-se indagar 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.

Conforme decisões trazidas aos autos pelo contribuinte, a Justiça Federal já se manifestou a 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.

As decisões administrativas do Estado do Paraná, citadas pelo defendant, não criam jurisprudência em relação ao Colegiado Baiano.

Todavia, embora toda a argumentação do autuado se fundamente no fato de que não se pode exigir o ICMS sobre os serviços que presta, porque eles não se confundem com o serviço de transporte de cargas, no presente Auto de Infração não se está a exigir o imposto estadual sobre tais serviços postais.

Na verdade, este lançamento cobra o ICMS do autuado, por responsabilidade solidária, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX, estar sendo transportada sem a necessária documentação fiscal.

Pelo exposto, constata-se que, mesmo que o autuado não seja considerado transportador, estaria igualmente obrigado ao pagamento do imposto com os acréscimos devidos, em razão de responsabilidade solidária, porque enquadrado no artigo 39, V, do RICMS/BA, transrito.

É oportuno lembrar que, no momento da postagem da encomenda através de SEDEX, o autuado tem a obrigação de verificar o seu conteúdo, e adotar as medidas legais cabíveis, no caso, a exigência da correspondente nota fiscal.

Resta examinar se o conteúdo da encomenda, como indicado no presente lançamento, pode ser considerado mercadoria. Como mencionado anteriormente, foram apreendidas, pela Fiscalização, mercadoria composta de 348 anéis para montagem em metal dourado.

Os itens apreendidos, desacompanhados de documentação fiscal, estavam destinados a este Estado, vindos do Estado de São Paulo, conforme Termo de Apreensão nº 146789 (fl. 03). Considero que tais produtos devem ser considerados mercadoria.

A Constituição da República, no § 2º do artigo 173, estabelece, como citado anteriormente, que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”, sob pena de asfixiarem de tal forma seus concorrentes, que se criaria um ambiente desleal, contrário à ordem econômica vigente.

Quanto aos protocolos assinados pela ECT, ressalto que, na data da autuação, já estava em vigor o Protocolo ICMS nº 32/01, que apenas estabeleceu normas de controle de fiscalização relacionada com o transporte de mercadorias efetuado pelo autuado, em nenhum momento dispensando a ECT de ser responsabilizada pelo pagamento do tributo porventura devido em razão das ações fiscais ali desenvolvidas.

O citado Protocolo tornou-se necessário ao exercício da fiscalização do imposto estadual, em razão das atividades peculiares desenvolvidas pela ECT, com a previsão, na Constituição da República, da vedação à quebra do sigilo da correspondência.

Em relação à base de cálculo do lançamento fiscal, embora não tenha sido contestada pelo defendant, consta no processo, à fl. 04, documento intitulado “Levantamento de Preços Correntes no Mercado Consumidor”, no qual está descrito o valor da mercadoria transportada, montante este utilizado para a determinação da base de cálculo do imposto devido, calculado à alíquota de 17%, nos termos do artigo 50, inciso I, do RICMS/BA.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Em sede de Recurso Voluntário o recorrente reitera praticamente os mesmos argumentos expendidos em sua defesa. Inicialmente contesta a tese da responsabilidade solidária, destacando que tal alegação não pode prosperar, já que, além do procedimento fiscal padecer de nulidade, o autuado encontra-se amparada pela imunidade tributária recíproca, fartamente explicitada pelo STF, que recepcionou o Decreto instituidor dos Correios. Transcreve ementas desse egrégio tribunal e refere-se ao Protocolo ICM 23/88, que entende a constituir um ato vinculante para todos aqueles que o subscreveram, inclusive o Estado da Bahia.

Quanto à ilegitimidade passiva, ressalta que por certo o destinatário da mercadoria, após comunicado da apreensão, teria providenciado o pagamento do imposto. Conclui que os únicos sujeitos passivos da relação são o remetente e o destinatário, cabendo tão-somente a estes qualquer responsabilidade tributária.

Descorda da Decisão recorrida quando define serviço postal como serviço de transporte, isto porque, no serviço postal o transporte é apenas um elo entre a expedição e a entrega do objeto remetido, ao passo que, no caso das transportadoras particulares, trata-se de uma atividade-fim.

Tratando da imunidade tributária, assevera que a Fazenda Pública Estadual é carecedora do direito de cobrança do ICMS em face da EBCT, por ser pessoa jurídica federal, goza de imunidade tributária, amparada pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69, e pelo preceito constitucional que dispõe sobre a imunidade recíproca (art. 150, VI, ”a” da CF/88).

Após alongadas considerações, sobre os argumentos já expendidos, conclui requerendo que seja o Auto de Infração julgado insubstancial, ante a sua impossibilidade legal, e ainda, por ser o recorrente ente integrante da Administração Pública e, consequentemente, imune ao lançamento do imposto, conforme expresso em lei recepcionada pela Novel Carta Magna, em face da indubitável inconstitucionalidade da lei em que está fulcrada a autuação, por fim, reitera, mais uma vez, que nos termos do art. 11 da Lei nº 6.538/78, “os objetos postais pertencem ao remetente até sua entrega a quem de direito”.

A PGE/PROFIS, reiterando e ratificando entendimento já expresso em diversos outros autos lavrados contra essa mesma empresa, destaca a responsabilidade solidária do autuado na condição de empresa transportadora, rebate a arguida imunidade tributária, destaca a exação do tributo incidente sobre serviços de terceiros, serviços esses não monopolizados pelo governo.

Após diversas considerações de caráter jurídico para sustentar o seu Parecer, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

De início, rejeito a preliminar de nulidade do procedimento fiscal, alegada sob o fundamento de que não foram observadas as determinações contidas no Protocolo ICM 23/88 uma vez que o autuado não promoveu a lavratura do Auto de Infração em 3 vias, não tendo, portanto, a alegação o condão de tornar nulo o PAF, pois o autuado recebeu uma das vias do documento, encontrando-se a ação fiscal revestida das formalidades legais.

Também em preliminar o recorrente argumentou que o serviço postal não é transporte, e, por conseguinte, a EBCT não é uma transportadora e que sua relação com a fiscalização estadual é regida pelo Protocolo ICM 23/88 e que os únicos sujeitos passivos, nesta relação jurídica com o

Fisco Estadual, são o remetente e o destinatário do objeto postal, cabendo somente a estes qualquer responsabilidade tributária. Não tem qualquer amparo legal a preliminar arguida, pois o art. 5º da LC nº 87/96 define que a lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e seus acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

No tocante à imunidade tributária cumpre ressaltar que o autuado não se encontra acobertado pela mesma, pois sendo empresa pública, regime jurídico de direito privado, se encontra submetida ao regime das empresas privadas diante do que estabelece o art. 173, II do §1º.

Quanto ao mérito, entendemos que a ECT é responsável pelo pagamento do imposto no caso concreto, em razão do que dispõem o art. 6º, III, letra “d” da Lei nº 7.014/96 e art. 6º, inciso IV da Lei do ICMS, que atribuem responsabilidade tributária aos transportadores em relação às mercadorias que conduzirem sem documentação fiscal, tendo sido a EBCT corretamente autuada como responsável pelo pagamento do tributo exigido.

Não procedem aos argumentos de que o serviço postal não é transporte e que por esta razão a EBCT não é uma transportadora, uma vez que a relação do recorrente com o Fisco Estadual é regida pelo Protocolo ICM 23/88.

Assim, com os argumentos expostos, entendo que a autuação está correta e a infração devidamente comprovada, razão por que voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para homologar a Decisão recorrida.

## 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 123433.0098/08-2, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$295,80**, 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

FAUZE MIDLEJ - RELATOR

JOÃO REGO SAMPAIO NETO – REPR. DA PGE/PROFIS