

**PROCESSO** - A. I. N° 232874.0019/09-0  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0192-03/09  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 19/11/2009

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0340-12/09

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter aceitado para entrega, via serviço de transporte, mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal. Rejeitadas as preliminares arguidas pelo sujeito passivo. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado pela fiscalização de mercadorias em trânsito, para exigência de imposto no valor de R\$392,34, mais a multa de 100%, em razão de transporte das mercadorias constantes no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos n° 304419, de 24/01/2009, desacompanhadas dos respectivos documentos fiscais, tudo de conformidade com os documentos às fls. 03 a 05 do PAF.

O autuado, às fls. 10 a 32, através de advogados, inconformado com a autuação apresentou defesa, e a Junta de Julgamento decidiu a lide proferindo o voto a seguir reproduzido:

*“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 da República promulgada 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 304419 (fl. 03), volume contendo 23 bermudas, 12 calças e 01 short, todos da marca Mr. Show – For Man.

Os produtos, desacompanhados de documentação fiscal, foram remetidos pelo Sedex nº EC 874346213 BR, por G.E.F. Rep e Com. LTDA, com endereço à Rua Dr. Almeida Castro, nº 212, Centro, Mossoró-RN, destinadas a Sara Calazans de S. A. de Almeida, com endereço à Rua Castro Neves, nº 99, Matatu, em Salvador/BA, CEP 40.255-020, conforme 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, inciso V, do RICMS/BA, transcrito.*

*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 23 bermudas, 12 calças e 01 short, todos da marca Mr. Show – For Man.*

*Os itens apreendidos, desacompanhados de documentação fiscal, estavam destinados a este Estado, vindos do Estado do Rio Grande do Norte, conforme Termo de Apreensão nº 304419 (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 deficiente, consta no processo, à fl. 05, 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, conforme campo denominado “Demonstração do Cálculo do Imposto”, à mesma página, com ICMS calculado à alíquota de 17%, nos termos do artigo 50, inciso I, do RICMS/BA. Contudo o preposto do Fisco agregou, ao preço de venda no mercado consumidor pesquisado, o percentual de 30% a título de Margem de Valor Adicionado - MVA, quando o percentual de MVA só poderia ser utilizado para cálculo no caso de preços pesquisados no comércio atacadista - o que não é a situação, nos termos do mencionado documento de fl. 05 - tal como disposto no artigo 22, inciso V, alínea “b”, itens 1 e 2, da Lei nº 7.014/96.*

*Por este motivo, a base de cálculo deve ser no valor apurado de R\$1.775,30, à fl. 05, sem o adicional de MVA de 30%, com ICMS a recolher no montante de R\$301,80.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$301,80, acrescido da multa de 100% aplicada pelo preposto fiscal.*

No Recurso Voluntário o autuado arguiu a nulidade do procedimento fiscal por desatendimento das normas do Protocolo ICM 23/88 e a ilegitimidade passiva dos correios para figurar no polo passivo da relação tributária objeto do lançamento. No mérito sustenta a aplicação da imunidade recíproca com esteio no art. 150, inc. VI, “a”, da CF, associada à competência privativa da União para legislar sobre os serviços postais, prestados no regime de monopólio. Argumentou ainda a recepção pela Constituição de 1988 do Decreto-Lei nº 509/69 e da Lei nº 6.583/78, deduzindo que objeto postal não se confunde com mercadoria. Alega também a inexistência de solidariedade no caso em exame. Pede a declaração de improcedência do Auto de Infração.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), em Parecer acostado aos autos, afasta as preliminares de nulidade invocadas pelo recorrente, argumento que a atividade desenvolvida pela Empresa de Correios e Telégrafos não se submete à regra constitucional da imunidade recíproca quando presta serviços de transporte de valores, encomendas e outros objetos, visto que o serviço é remunerado pelo tomador do serviço, nada justificando o tratamento diferenciado pleiteado pelo autuado. Nessa situação a ECT enquadra-se perfeitamente na definição de contribuinte estampada no art. 4º, da Lei Complementar nº 87/96, visto que a tributação do ICMS é suportada pelos particulares, contratantes do serviço. Foi também mencionada a regra contida no art. 173, II, da CF/88, para afastar a imunidade suscitada na peça recursal, visto que o serviço é prestado com contraprestação remunerada por preço ou tarifa paga pelo usuário. Refutadas, em seguida, as

alegações de nulidade e de insubsistência da autuação com amparo em Protocolos e leis atinentes ao serviço postal, visto que a exigência tributária deu-se por responsabilidade solidária, por ter sido flagrado o autuado na posse e transporte de mercadorias de terceiros desacompanhadas de notas fiscais, sendo aplicável ao caso o art. 39, I, “d”, V e §§ 3º e 4º, do RICMS. Ao finalizar a representante da PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

De início, rejeitamos a preliminar arguida pelo recorrente de que o serviço postal não é transporte, e por conseguinte, a ECT 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.

Relativamente 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 ECT corretamente autuada como responsável pelo pagamento do tributo exigido.

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

Com relação ao voto em separado e, em relação aos protocolos assinados pela ECT, foi ressaltado que, na data da autuação, estava em vigor o *Protocolo ICMS 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*. Em primeiro, conforme informado pelo 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.

Assim, com os argumentos acima expostos, mantemos a autuação, com a devida correção da base de cálculo e consequente redução do imposto devido, já feita pela 3ª JJF, visto que a infração à legislação tributária foi devidamente comprovada. Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, acompanhando o Parecer da Procuradoria Estadual, para manter inalterada a Decisão recorrida que se encontra em consonância com reiterada jurisprudência deste Conselho de Contribuintes.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 232874.0019/09-0, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$301,80**, 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, 29 de outubro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - RELATOR

JOÃO REGO SAMPAIO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS