

A. I. N° - 123433.0143/08-8
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
AUTUANTE - MARIA ANGÉLICA AZEVEDO POTTES
ORIGEM - IFMT/METRO
INTERNET - 02.03.2009

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0011-02/09

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. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 08 de setembro de 2008 através de funcionária fiscal lotada 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\$280,33 acrescido de multa no percentual de 100%, pela constatação por parte do preposto do fisco de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal (39 óculos esporte marca divergência), a qual foi enviada via SEDEX para destinatária na cidade de Salvador, *usque* Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº. 149434 acostados às fls. 03, datado de 02 de setembro de 2008.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 10 a 32, no qual, através de sua procuradoria jurídica, argui:

Liminarmente:

- a) que o auto de Infração há de ser tido como nulo por atentar contra cláusula do Protocolo ICM 23/88;
- b) que não pode ser elevada pelo Fisco como responsável solidário por obrigação tributária, por estar amparada pela imunidade tributária;
- c) que os CORREIOS padece de ilegitimidade passiva processual, vez que ao contrário do fisco não pode violar correspondências para certificar-se de estarem as mesmas acompanhadas de documentação fiscal, por força de disposição constitucional;

Quanto ao mérito, rechaça o lançamento, embasada nos seguintes argumentos:

- a) possui imunidade tributária, para isso valendo-se de ampla citação doutrinária e jurisprudencial;
- b) inexistência de solidariedade passiva tributária, vez que a regra contida nos artigos 39 e 201 do RICMS/97 aplicar-se-ia apenas e tão somente às transportadoras comerciais;

Finalmente, pede o acolhimento das nulidades argüidas, contudo, ultrapassada estas, a aceitação dos argumentos defensivos, com a decretação da improcedência do lançamento realizado, vez que os sujeitos da relação tributária seriam o Estado da Bahia e o destinatário e/ou remetente da encomenda postada, e não a EBCT.

Informação fiscal de fls. 45 a 56, argumenta após apensar monografia acadêmica elaborada por grupo de funcionários fiscais, onde a matéria é abordada sob aspecto jurídico, que não se pode confundir a regra constitucional da imunidade tributária, com as característica da atividade da EBCT, empresa pública que explora atividade econômica de natureza econômica, concorrendo com empresas privadas, e dessa forma, ser passível de imputação de responsabilidade solidária, e consequente pagamento de ICMS correspondente às mercadorias que transporta na execução do serviço postal, como detentor ou transportador, independentemente de se considerar como encomenda ou objeto postal, mantendo, *in fine*, o Auto de Infração na sua inteireza.

VOTO

Inicialmente, apreciando-se a preliminar de nulidades suscitada, verifico que referente ao primeiro argumento terem sido 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.

Relativamente ao segundo argumento de que a EBCT 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 EBCT de transporte de encomendas, se equipara aos serviços prestados pelas transportadoras rodoviárias, ferroviárias, aéreas e aquaviárias, não podendo ser confundido com as atividades correlatas do serviço postal (telegrama, correspondências, etc.). Logo, ao transportar mercadorias, a EBCT assume a condição de sujeito passivo responsável solidário, consoante previsto no 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 eventualmente devido.

Quanto ao argumento de que goza de imunidade tributária, de acordo com o estatuto 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 aos serviços exclusivamente vinculados a suas atividades essenciais e não às mercadorias que o autuado transporta, mediante pagamento por este serviço.

Além do mais, verifico que no lançamento é 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/99, e este órgão julgador não tem competência para apreciar a constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do art. 167, I, do RPAF-BA/99.

No tocante ao mérito, verifico que o Auto de Infração foi lavrado por ter sido encontrada, no estabelecimento do autuado (EBCT), uma encomenda composta de trinta e nove óculos esportes remetidos pelo sistema SEDEX, que nada mais é do que um serviço de entrega rápida de encomendas, conhecido como “courier”, estando as mesmas desacompanhadas de documentação fiscal, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº. 149434, fl. 03, juntado pela autuante.

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

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

Entendo que, sendo o autuado empresa pública, após a CF/88, está sujeito 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, considero que o contribuinte não está enquadrado nas hipóteses de imunidade previstas no artigo 150 da CF/88.

Emerge-se ainda o 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. Acorde 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.

Contudo, apesar de toda a argumentação do autuado se fundamentar 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. 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, 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 inciso V do artigo 39, do RICMS-BA/97.

É oportuno lembrar 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.

Remanesce apenas a necessidade de se examinar a natureza do conteúdo da encomenda, ou seja, a imprescindível constatação da mesma ser ou não considerada mercadoria. Como mencionado anteriormente, foram apreendidas pela Fiscalização trinta e nove óculos escuros, conforme Termo de Apreensão. Entendo 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 defensor, conforme descrito no Termo de Apreensão à fl. 03, foi corretamente calculada.

De tudo exposto, considerando que a autuada não conseguiu elidir a imputação fiscal, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Atribui-se nestes autos a responsabilidade solidária à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos pelo fato de uma encomenda se encontrar sem documentação fiscal.

Como julgador, tenho o dever indeclinável de zelar pela legalidade do procedimento fiscal. Os fatos estão sujeitos às *versões* das partes. O direito, não.

A rigor, no caso em exame, não houve defesa. 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*. Como não foram intimados, não tiveram oportunidade de se defender. Quem apresentou a “defesa” foi a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), já que o Auto de Infração foi – indevidamente – lavrado em seu nome.

Pus a palavra defesa entre aspas porque a peça apresentada é, *data venia*, inteiramente inócuia. A impugnação apresentada pela ECT tomou por fundamento um protocolo há muito tempo revogado: o Protocolo ICM 23/88 encontra-se revogado desde 2001!

Trata-se de uma defesa 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.

Na defesa em apreço, a ECT preocupa-se basicamente em precaver-se, a si própria, contra a tributação de seus serviços – fato que nada tem a ver com o objeto da presente autuação. Em toda a extensa defesa, apenas algumas linhas atentam para a matéria objeto deste Auto de Infração.

Na preliminar, a defesa invoca a nulidade do procedimento por inobservância do Protocolo ICM 23/88. Embora esse protocolo não esteja mais em vigor, a defesa reclama da inobservância de formalidades essenciais, aludindo à identificação do remetente e do destinatário dos bens, frisando na transcrição a disposição relativa à destinação das vias do Termo de Apreensão, o que constitui um ponto substancial, por ter a ver com a intimação dos reais interessados no fato.

Uma pessoa, física ou jurídica, pode ser obrigada a pagar tributos de sua própria responsabilidade ou de responsabilidade direta de outrem. Quando alguém paga tributos de sua responsabilidade própria, por ter realizado o fato gerador da obrigação tributária, diz-se que essa pessoa é *contribuinte*. Por outro lado, quando alguém é levado, nos termos da lei, a pagar tributo devido por outra pessoa, assume a condição de *responsável*.

A Lei nº 7.014/96 cuida da *responsabilidade solidária* no art. 6º. Trata-se de preceitos endereçados a todas as pessoas passíveis de atribuição de responsabilidade solidária. São, portanto, *regras gerais*. Cumpre analisar se essas regras se aplicam também à ECT.

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

Concentro-me então na análise deste último, o Protocolo ICMS 32/01.

Há um princípio de hermenêutica denominado *princípio da especialidade*, segundo o qual a *regra especial prevalece em relação à regra geral*. Por esse princípio, tem-se que as regras pactuadas nos aludidos protocolos são *regras especiais*, e, nessa condição, elas *derrogam* as regras gerais.

A fiscalização estadual age de acordo com roteiros escritos ou praxes costumeiras. Existe um Manual de Fiscalização e algumas rotinas avulsas dando instruções acerca do modo de proceder em determinadas situações. Porém, não tenho a mais mínima dúvida 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. Nem todos os Estados aderiram ao protocolo. Mas a Bahia está vinculada ao protocolo, não podendo os funcionários do fisco baiano desrespeitar aquilo que foi pactuado pelas autoridades superiores da Administração Tributária.

Poder-se-ia indagar por qual razão os Estados firmaram aquele protocolo, dando tratamento diferenciado à ECT. Sem emitir juízo de valor quanto à conveniência ou oportunidade de tal ato, denota-se que os Estados assim celebraram o referido protocolo devido 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.

Como o protocolo existe – e isto é um fato –, 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 como a Dom Vital, a Comercial Ramos, a Itapemirim, etc., sujeitam-se ao *regime jurídico comum*, sem nenhuma exceção. Porém, quando se tratar da ECT, aí o

tratamento é diferente. No caso da ECT, aplica-se o protocolo, que estabelece *regime jurídico especial*.

Demonstrarei que o protocolo firmado entre os fiscos estaduais *afasta* a possibilidade de a ECT ser autuada em situação como a presente.

O Protocolo ICMS 32/01 inicia-se assim:

“PROTOCOLO ICMS 32/01

Estabelece procedimentos a serem adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT).

O Distrito Federal e os Estados signatários, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação, Receita e Controle, e Gerentes de Receitas, tendo em vista o interesse na uniformização dos procedimentos a serem adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), resolvem celebrar o seguinte

PROTOCOLO

Cláusula primeira. A fiscalização de mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) e do serviço de transportes correspondentes será exercida pelos Estados e pelo Distrito Federal, nos termos deste Protocolo.

.....

Observe-se que, segundo a ementa, esse protocolo “*Estabelece procedimentos a serem adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)*” . Consta no preâmbulo do protocolo que ele tem em vista o interesse na “*uniformização dos procedimentos a serem adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)*” . E a cláusula primeira determina que a fiscalização “*será exercida pelos Estados*” (...) “*nos termos deste Protocolo*” (os grifos são meus).

Ao firmar o protocolo em apreço, a Bahia incorporou à sua legislação as normas nele fixadas. Desse modo, a *interpretação* da legislação terá de levar em conta o que foi pactuado com relação à ECT. Caso o protocolo não atenda aos interesses da Bahia, a solução é simples: denuncie-se o acordo.

O art. 410-A do Regulamento, fiel ao que consta no Protocolo, integra um *capítulo específico* do Regulamento. As normas especiais *derrogam* as gerais. Este é o *critério da especialidade*, um dos critérios orientadores da interpretação jurídica.

São três os critérios de solução do conflito entre normas: o critério *hierárquico* (prevalência da norma hierarquicamente superior), o critério *cronológico* (a lei posterior revoga ou derroga a anterior) e o critério da *especialidade* (a lei especial prevalece em relação à lei geral).

Se estou certo nestas considerações, não se aplicam 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.

O art. 410-A do Regulamento, redigido em consonância com o protocolo, ao regular as rotinas a serem seguidas pela fiscalização estadual na verificação das remessas postais (observe-se bem, “remessas postais”), *em nenhum momento* se refere à possibilidade de autuação da ECT. E isto

não se deve a “esquecimento” de quem redigiu o texto daquele dispositivo. *Os protocolos foram firmados justamente para evitar transtornos como o registrado nestes autos.*

O § 10 do art. 410-A do Regulamento prevê que, constatada qualquer irregularidade, as mercadorias ou bens serão *apreendidos ou retidos*. É evidente que as medidas a serem adotadas devem ser em função das pessoas do *remetente* ou do *destinatário*. Se a autuação devesse recair sobre a ECT, sem dúvida o protocolo diria isso, pois ele foi firmado exatamente para evitar conflitos entre os Estados e a ECT, uma empresa federal. A celebração do protocolo foi precedida de incontáveis reuniões e debates na COTEPE entre diretores da ECT, Procuradores da Fazenda Nacional e representantes dos Estados. Argumentava-se naquela oportunidade que não ficava bem a instauração de litígios entre o fisco dos Estados e uma empresa do governo, se havia possibilidade de evitar o confronto.

Autuações como esta põem por terra todo o esforço dos Estados para obtenção daquele acordo, retornando-se à estaca zero. Isso ocorre porque, 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. Não tenho dúvida de que o nobre auditor, ao lavrar o presente Auto de Infração, estava certo de que estaria cumprindo o seu dever, quando, na verdade, em virtude de um erro de interpretação, está indo de encontro a uma política de procedimentos adrede definida em níveis superiores.

Ou seja, na cúpula, a Administração decide uma coisa, porém, na base, em virtude de uma falta de visão do que realmente importa, a fiscalização desfaz o que foi acordado pelos superiores.

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

De fato, está claro que *a fiscalização não seguiu à risca o Protocolo ICMS 32/01*. Como 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:

“I – 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)

Isso não foi feito. A fiscalização não intimou o interessado, que obviamente é o dono da encomenda.

Observe-se que o dispositivo regulamentar apenas prevê que seja indicado no termo o endereço da unidade da ECT. Ora, uma coisa é *fazer constar no Termo de Apreensão o endereço da ECT*, e outra coisa bem diversa é *lavrar o Termo de Apreensão em nome da ECT*.

Friso bem isto: entre *indicar no Termo de Apreensão o endereço da ECT* (que é o que está previsto no § 10, I, do art. 410-A do RICMS) e *lavrar o Termo em nome da ECT* (que foi o que ocorreu neste caso) há uma diferença que só não percebe quem não quer.

Está, portanto, demonstrado que o RICMS não prevê que a autuação seja feita em nome da ECT.

Uma vez demonstrado que não há respaldo legal para a autuação em nome da ECT, passo ao exame de outro aspecto, contido na parte final do inciso I acima transscrito, segundo o qual no Termo de Apreensão deve constar “***a intimação para comparecimento do interessado, especificando o local, o horário e o prazo***” (grifei).

Já que o dispositivo se refere à “intimação” do interessado, é evidente que a fiscalização teria de ter efetuado tal intimação. As intimações são feitas nos termos do art. 108 do RPAF. Foi feita tal intimação?

Não foi feita. De acordo com o instrumento à fl. 6, 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.*

Qual a repercussão do descumprimento da regra estabelecida na parte final do aludido inciso I? Nenhuma? Existem normas inócuas?

Mais precisamente: apesar de o Regulamento, no art. 410-A, § 10, I, prever que se proceda à intimação do interessado, o que é que acontece se o fiscal ignora o comando do Regulamento e não intima o interessado, como ocorreu neste caso? Fica por isso mesmo?

Por não terem sido 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.

O recolhimento de tributo – seja qual for o tributo –, quer seja feito espontaneamente, quer em decorrência de lançamento de ofício, está sujeito à observância de preceitos de ordem *material* e de ordem *formal*. Pelos preceitos de ordem material, verifica-se *se o tributo é devido*. E pelos preceitos de ordem formal, observa-se *de que modo* deve ser feita a cobrança dos valores devidos. Isso significa dizer que os critérios pelos quais se efetua o pagamento do tributo não ficam à mercê da vontade ou predisposição do sujeito passivo, como também não ficam à mercê dos caprichos dos agentes do fisco. A fonte e a medida do tributo é a lei.

Fui relator de uma decisão num caso semelhante a este. Naquela oportunidade, através do Acórdão JJF 0020/01, a Junta decidiu, por unanimidade, ser nulo o Auto de Infração, por ilegitimidade passiva. Foi destacado, naquele julgamento, dentre outras considerações, que o art. 410-A do RICMS, 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.

Entretanto, ao apreciar o recurso, a 1ª Câmara, mediante o Acórdão CJF 0465/01, deu provimento ao apelo, e devolveu os autos para apreciação das razões de mérito.

Ocorre que, naquele como neste caso, não há razões de “mérito” a serem apreciadas. Aqui não se discute o fato. Discute-se apenas o direito. Se uma instância superior declara superada a análise jurídica, não há mais o que decidir.

Tendo em vista que tem prevalecido neste Conselho a jurisprudência de que os Correios estão sujeitos às normas da responsabilidade solidária, acato a tendência predominante, mantendo a exigência fiscal.

Acompanho o voto do nobre Relator. Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 123433.0143/08-8 lavrado contra a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$280,33**, 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, 17 de fevereiro de 2009

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO EM SEPARADO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR