

A. I. N° - 232874.0004/09/3  
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
AUTUANTE - CARLOS AUGUSTO REBELLO  
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO  
INTERNET - 30/07/2009

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0227-03/09**

**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, remetida 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. Não acatada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 14/01/2009, no trânsito de mercadorias, exige o ICMS no valor de R\$ 327,59 acrescido da multa de 100 %, referente ao transporte da mercadoria – vinte colares em cristal, seis pulseiras de cristal, sete pares de brincos diversos - através do SEDEX N° SX 392846486-BR, conforme encontra-se consignado no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos, n° 303796, lavrado em 13/12/2008 e acostado à fl. 03.

Em sua defesa, fls. 11 a 33, o autuado, através de seus advogados, levanta preliminares prejudiciais ao mérito da ação fiscal, como a inobservância das normas estabelecidas no Protocolo ICM 23/88. Afirma que a fiscalização, apesar de ter identificado perfeitamente o destinatário da mercadoria apreendida, lavrou o Auto de Infração em nome da ECT. No entanto, de acordo com o supramencionado protocolo, regulador das normas de fiscalização envolvendo a ECT, tal procedimento está equivocado. O que aquele prevê, nesta situação, é a emissão de Termo de Apreensão em 3 vias, destinando-se a primeira ao remetente ou ao destinatário do bem, a segunda à ECT e a terceira ao fisco. Alega a ilegitimidade passiva, por entender que o Auto de Infração deveria ser lavrado contra quem de direito, no caso, o remetente ou destinatário, partes legítimas para figurar na presente relação.

Sustenta que não pode ser dispensado à ECT o mesmo tratamento dado às empresas transportadoras, pois o serviço postal não é transporte, e, por conseguinte, não é uma transportadora.

Prosegue, afirmando que a imunidade tributária com base no preceito constitucional, 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). Reporta-se a julgado recente do STF acerca da constitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei n° 509/69, cuja ementa transcreve.

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

Registra que, nos termos do art. 22, V, da CF/88, compete privativamente à União legislar sobre serviços postais, e transcreve, em seguida, os arts. 7º, 25, 9º, 8º e 26 da Lei nº 6.538/78, que enunciam o poder de legislar sobre os serviços postais.

Argumenta que a execução do serviço postal 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 objetos postais, 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.

Sustenta, ainda, 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, bem como não pode ter seus serviços onerados por tributos, por se tratar de serviços públicos de competência exclusiva da União.

Afirma que o serviço postal tem por base três ações praticadas em cadeia, quais sejam e nesta ordem: o recebimento, o transporte e a entrega dos objetos postais. São elos de uma corrente, agasalhadas pelo manto da lei postal e o transporte, pressuposto básico da execução do 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. Argumenta que os seus serviços distinguem-se dos serviços prestados pelos particulares. À ECT existem regras rígidas, ditadas pela Constituição, pela legislação infraconstitucional e pelo Direito Administrativo, que delimitam seu campo de ação, a obrigando oferecer e garantir o serviço postal a todos os cidadãos brasileiros, independentemente de distinção de credo, cor, raça ou ideologia política. Ao particular existe a livre concorrência de mercado e ele aceita prestar serviços a seus clientes se quiser, discricionariedade a si vedada. O particular fixa os 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 são figuras totalmente distintas.

Diz que o lançamento do crédito tributário deve ser feito atendendo à norma padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição. Citando Roque Carrazza, Elizabeth Nazar Carrazza e Amílcar Falcão, ressalta a forma rígida como é feita a distribuição de competências no sistema tributário brasileiro.

No respeitante ao ICMS, entende que este, conforme definido na CF/88, abrange no seu campo de incidência: a) as operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis gasosos e de energia elétrica e e) sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Pela essência do serviço postal, deduz-se que ele não está incluso no conceito de fato gerador de ICMS, não podendo ser tributado, em virtude do princípio da legalidade. A simples leitura do texto da lei estadual que instituiu o ICMS indica a inexistência de qualquer referência ao serviço de transporte postal como fato gerador desse tributo, não cabendo ao fisco pretender uma interpretação de forma expansiva da legislação, pois, para a segurança do contribuinte, a interpretação deve ser restritiva.

Cita jurisprudência dos Tribunais Federais e o entendimento manifestado 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 transporte de cargas.

Ressalta 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.

Conclui seu arrazoado dizendo que para ser exigido o tributo o fato deve estar plenamente ajustado à norma, sem possibilidade de dúvida. Existindo dúvida, não há fato imponível. Requer que seja acolhida a preliminar argüida, para que seja tornado sem efeito o Auto de Infração, ou, caso ultrapassada a preliminar, que no mérito se julgue o Auto de Infração insubstancial, ante a impossibilidade legal de sua lavratura e, ainda, por ser a 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, conforme o artigo 11 da Lei nº. 6.538/78.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 46 a 48, esclarecendo, inicialmente, que o Termo de Apreensão nº 303796 foi lavrado nas dependências da empresa, apreendendo mercadorias constantes deste termo, em função da falta de documentação fiscal, fundamentado no disposto nos artigos. 201, inciso I, c/c o art. 39, inciso I, alínea “d” do RICMS/BA os quais reproduz.

Afirma que o autuado incorre em equívoco ao pretender desfrutar a imunidade tributária, sem nenhuma base legal, isso provavelmente por ser uma Empresa Pública Federal prestadora também de serviço de transporte de mercadorias, sendo que essa pretensa imunidade tributária até por questão de justiça, estenderia a outras empresas públicas que também produzem bens e serviços e nem por isso deixam de atender com suas obrigações fiscais, sejam principais ou acessórias com o fisco, seria até, poderíamos assim dizer, uma concorrência desigual com outras empresas congêneres da iniciativa privada se essa imunidade tributária fosse realidade.

Diz que dentre os sujeitos passivos da obrigação tributária, estão também os órgãos da administração pública, consoante o artigo 36 do RICMS/BA que transcreve, sendo, por conseguinte, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos sujeito passivo da obrigação tributária, por se enquadrar perfeitamente no texto legal retro mencionado.

Prosseguindo, ressalta que o impugnante invocou o Protocolo nº 23/88, que estabelece procedimentos adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela ECT à fl. 10 do PAF, contudo, atualmente vigora o Protocolo nº 32/01, que foi totalmente respeitado pelo Fisco e não observado pela ECT, principalmente na cláusula 3<sup>a</sup> que diz o seguinte:

*“Além do cumprimento das demais obrigações tributárias previstas na legislação do ICMS para os transportadores de cargas, as unidades federadas deverão exigir que a ECT faça o transporte de mercadorias e bens acompanhados de”:*

- I – NOTA FISCAL 1 ou 1-A
- II – MANIFESTO DE CARGAS
- III – CONHECIMENTO DE TRANSPORTE DE CARGAS

Afirma que a ECT tem Inscrição Estadual, portanto é uma empresa cadastrada na SEFAZ – art. 150 e 152 do RICMS-, além disso, o RICMS/BA apresenta disposições específicas para a ECT, no caso, o artigo 410-A, § 2<sup>a</sup>, conforme reproduzido abaixo:.

*“Art. 410-A: Serão adotados os procedimentos de fiscalização previstos neste artigo, relativos aos serviços de transporte e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) nas seguintes remessas, Protocolo 32/01”.*

*§ 2º. O transporte de mercadorias e bens feito pela ECT, além do cumprimento das demais obrigações tributárias previstas na Legislação do ICMS para os transportadores de cargas, deverá ser acompanhado de:*

*I – NOTA FISCAL 1 ou 1-A.”*

Acrescenta que, conforme pode ser observado, a autuação decorreu de falta da nota fiscal no transporte de mercadorias praticado pelo autuado.

Assevera não estar em sua competência discutir a constitucionalidade ou não de conclusões do Supremo Tribunal Federal, referidas pelo autuado e tomadas como base para infringir o RICMS/BA.

Reitera que, fundamentado nas normas que regem o ICMS no Estado da Bahia, o impugnante foi autuado por transportar mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Referendo-se ao destino das vias de Termo de Apreensão reclamado pela defesa, diz que foi feito em conformidade com a legislação do ICMS e de acordo com o previsto nos Protocolos 23/88 e 32/01.

Finaliza mantendo a autuação.

## VOTO

Preliminarmente, rejeito a nulidade argüida pelo autuado, pois considero presentes os pressupostos de validação do processo. Tanto o Termo de Apreensão como o Auto de Infração foram lavrados com a observância das exigências contidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, em seu artigo 39, incisos, alíneas e parágrafos, não ocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no artigo 18, seus incisos, alíneas e parágrafos, bem como foram observadas as disposições do Protocolo 23/88, em seu § 1º da Cláusula Segunda. Ademais, o presente Auto de Infração atribui a responsabilidade solidária para pagamento do ICMS à ECT, por terem sido encontradas mercadorias – 20 colares em cristal, 06 pulseiras de cristal, 07 pares de brincos diversos - em suas dependências sem documento fiscal, conforme Termo de Apreensão nº 303796, com fulcro no artigo 201, inciso I, c/c o artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97, afastando assim, a argüição de nulidade por não ter sido identificado como sujeito passivo da obrigação tributária o remetente ou destinatário da mercadoria.

Relativamente à argüição de inconstitucionalidade, encontro um óbice intransponível à sua apreciação no âmbito administrativo, que é o artigo 167, I, do RPAF/99, que afasta da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

No que concerne a alegação do autuado de gozar da imunidade prevista no artigo 150, VI da Constituição Federal de 1988 e que, desta forma, não poderia ter sido apontado como sujeito passivo da relação tributária, há que se observar que a imunidade alegada pelo sujeito passivo diz respeito à vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos tributantes, sendo extensiva às suas autarquias e fundações, portanto, não alcançando a ECT, por não ser autarquia, nem fundação, e sim, uma empresa pública. Assim sendo, após a Constituição Federal de 1988, está a ECT 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.

No mérito, está sob discussão a responsabilidade solidária da ECT, relativamente ao ICMS, pelo fato de terem sido encontradas mercadorias em suas dependências sem documento fiscal.

O Código Tributário Nacional – CTN, dispõe em seu artigo 124, “in verbis”:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

*I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:*

*II – as pessoas expressamente designadas por lei”*

Por sua vez, a Lei nº 7.014/96, traz em seu artigo 6º, a previsão da responsabilidade solidária com fulcro no artigo 5º, da Lei Complementar nº 87/96, o que foi inserido no RICMS/97, em seu artigo 39, inciso I, alínea “d”, inciso V, abaixo transrito:

*“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.”*

Verifica-se que a responsabilidade solidária está claramente definida na legislação do ICMS da Bahia, afastando a discussão sobre a condição de contribuinte ou não, da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, por ser totalmente superada na situação fática analisada, que cuida da responsabilidade solidária decorrente do transporte de mercadorias sem documentação fiscal.

Portanto, mesmo que o autuado não pudesse ser considerado transportador – conforme alega-, estaria obrigado ao pagamento do imposto, em razão de responsabilidade solidária, em face da regra insculpida no inciso V do art. 39 do RICMS/97, acima transcrito.

Vale registrar, que embora a prestação de serviços postais não possa ser confundida com o serviço de transporte de carga, no Auto de Infração em exame não se está a exigir o ICMS sobre tais serviços postais. O lançamento tributário reclama o ICMS, na condição de responsável por solidariedade, pelo fato de a encomenda –anéis diversos em ouro amarelo-, remetida via SEDEX N°. SX 537.136.169-BR, estar sendo transportada desacompanhada da documentação fiscal correspondente, não havendo, neste caso, que se falar em quebra de sigilo de correspondência ou inviolabilidade do objeto postal.

Relevante consignar que o CONSEF, através das Juntas de Julgamento Fiscal e Câmaras de Julgamento Fiscal, já pacificou o entendimento que a ECT é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, assim como qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO EM SEPARADO**

A defesa baseia-se num protocolo que já foi revogado: o Protocolo ICM 23/88 encontra-se revogado desde 2001.

Há, contudo, outro protocolo que se encontra em vigor, que é o Protocolo ICMS 32/01.

O conteúdo desse protocolo foi incorporado ao RICMS/BA, cujo art. 410-A, § 10, inciso I, prevê que, constatada qualquer irregularidade, as mercadorias ou bens serão apreendidos ou retidos mediante lavratura de Termo de Apreensão, devendo no termo constar “*a intimação para comparecimento do interessado, especificando o local, o horário e o prazo*” (grifei).

Assim dispõe o RICMS/BA:

*“Art. 410-A. Serão adotados os procedimentos de fiscalização previstos neste artigo, relativos aos serviços de transportes e às mercadorias e bens transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), nas seguintes remessas (Protoc. 32/01):*

*.....*  
*§ 10. 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 do termo de apreensão de mercadorias ou bens, previsto no art. 940*

deste regulamento, para comprovação da infração, observando que:

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;

.....

Já que o dispositivo (inciso I) se refere à “intimação” do interessado (o remetente ou o destinatário), é evidente que a fiscalização teria de ter efetuado tal intimação, segundo os critérios do art. 108 do RPAF. Como assim não procedeu, fica patente que a autuação foi feita sem observância do mandamento contido no art. 410-A, § 10, inciso I, do RICMS/BA, e por conseguinte o procedimento é nulo, por inobservância do devido procedimento legal, com repercussão no direito de defesa do interessado.

Em princípio, meu posicionamento é pela nulidade do procedimento, com fundamento no art. 18, II, do RPAF.

Como, porém, sou obrigado a adentrar no mérito, por força da regra do parágrafo único do art. 154 do RPAF, passo ao exame do conteúdo da autuação.

A infração está caracterizada, pois o fato não foi negado, haja vista que a defesa apresentada pela ECT não guarda nenhuma correspondência com o fato concreto, já que cuida de coisas alheias ao cerne do lançamento, preocupando-se a ECT 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.

Voto preliminarmente pela NULIDADE do procedimento, e, no mérito, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232874.0004/09-3, lavrado contra a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$327,59**, 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, 22 de julho de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/ VOTO EM SEPARADO