

**PROCESSO** - A. I. N° 232874.0128/09-4  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO -Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0015-02/10  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 04/08/2011

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

**ACÓRDÃO CJF N° 0215-12/11**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. IMPRECISÃO E INCERTEZA QUANTO AO VALOR DA MERCADORIA E DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. É nulo o procedimento desprovido de elementos que determinem, com segurança, o valor das mercadorias e, consequentemente, a base de cálculo do ICMS. O levantamento na internet, em site de buscas, deve ser realizado com minúcia, apontando corretamente a marca e o modelo do objeto apreendido, para que não ocasione incerteza quanto ao valor da mercadoria. Reconhecimento, de ofício, da **NULIDADE** do Auto de Infração. Recurso **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Inconformado com a Decisão proferida pela Douta 2.<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF n° 0015-02/10, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário, tendo por escopo a reforma do entendimento de Primeira Instância deste CONSEF.

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/06/2009 pela fiscalização de mercadorias em trânsito, para exigência de imposto no valor de R\$742,56, mais a multa de 100%, em razão de transporte das mercadorias constantes no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos n° 301267, de 16/06/2009, desacompanhadas dos respectivos documentos fiscais, tudo em conformidade com o documento acostado à fl. 03.

O autuado, às fls.12 a 38, por meio de advogado, colaciona suas razões contra o entendimento da Fazenda Estadual que o considera responsável solidário pelo recolhimento do ICMS.

Afirma que a ECT está abrangida pela imunidade recíproca, conforme posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que entende recepcionado pela atual Constituição o decreto instituidor dos Correios. Transcreveu trechos do Acórdão RE – 235677/MG e do Acórdão de Notícia proferidos pelo STF, nos quais são analisadas a constitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei n°. 509/69 e a imunidade recíproca extensiva à ECT.

Em sede de preliminares, transcreveu as cláusulas primeira e segunda do Protocolo ICM 23/88, normas de fiscalização envolvendo a ECT, aduzindo que estas não foram observadas, resultando por si só na nulidade do ato fiscal. O que está previsto no referido Protocolo 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.

Asseverou que o fisco poderia ter identificado o remetente e o destinatário, mas lavrou o Auto de Infração em nome da ECT, em flagrante desacordo com o supramencionado protocolo.

Reclamou da não entrega da 3<sup>a</sup> via ao destinatário, o que, segundo o mesmo, fortalece a arguição de nulidade.

Esclareceu que, pelo art. 11, da Lei nº 6.538, os interessados nessa relação jurídico-tributária são o remetente e o destinatário, cabendo tão-só a eles qualquer responsabilidade tributária.

Chamou atenção para o sigilo da correspondência e a inviolabilidade do objeto postal, fatos estes que impedem a empresa de utilizar meios mais severos na fiscalização dos objetos que lhe são confiados. Ressaltou que esta é uma atribuição da Secretaria da Fazenda, a qual deve ser exercida no ato de desembaraço dos objetos postais.

Ainda como preliminar, mas adentrando o mérito, alegou que o fisco estadual se equivoca ao considerar o autuado com uma transportadora em sentido estrito, uma vez que o serviço que presta não é somente o de transporte. Neste sentido, cita os artigos 7º e 9º da Lei Postal (Lei nº 6.538/78) para destacar o recebimento, o transporte e a entrega de objetos de correspondência, apontando que o serviço postal é o conjunto dessas ações, praticados em cadeia, sendo que o transporte efetuado, é apenas um elo entre a expedição e a entrega do objeto remetido.

Nessa linha ainda, afirmou que não se pode confundir sua atividade postal com um mero serviço de transporte, pois: (i) o serviço postal oferece segurança, inviolabilidade do objeto e esta sob uma regulamentação legal que exige a continuidade, universalidade e confiabilidade garantidos pela União Federal, e; (ii) que é uma empresa vinculada ao Ministério das Comunicações.

Manifesta o entendimento de que não há previsão legal para a exação discutida, pois, o transporte, no serviço postal, não é fato econômico de relevância jurídica, escapando à hipótese de incidência estabelecida.

Já no mérito, alega que a Fazenda Pública Estadual não tem o direito de cobrar o ICMS devido a imunidade tributária da ECT por força do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69 e a imunidade recíproca entre as esferas governamentais, conforme estatuído no art. 150, VI, 'a' da CF/88. Transcreve tal mandamento constitucional e após colaciona doutrina de Guilherme Ulhôa Canto quanto à aludida imunidade.

Segue afirmando que a ECT, além de ser uma Empresa Pública da Administração Indireta Federal, sofre a incidência da imunidade do citado art. 150, VI, 'a' pois somente presta serviço público, ao invés de explorar atividade econômica. Neste sentido, cita doutrina de Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello e Cirne Lima.

Passa a defender que cabe à União legislar privativamente sobre serviços postais, nos termos do art. 22, V, da CF/88, transcrevendo, após os arts. 7º, 25º, 9º, 8º e 26º da Lei nº 6.538/78, que tratam 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).

De forma confusa, argumentou que o art. 2º, da aludida lei, possibilita que a empresa exerça, ainda, outras atividades afins. Discorreu sobre o que seriam essas atividades "afins", concluindo que são semelhantes às atividades exercidas por particulares. Observou que, mesmo não tendo exclusividade da atividade, conforme o art. 9º da Lei nº 6.538/78, a ECT permanece como empresa pública.

Neste diapasão, interpretou o art.21, da CF/88, frisando que cabe à ECT, o recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas postais, como preceituado no art. 7º da Lei nº 6.538/78.

Repete que os serviços postais de encomendas não são exclusivos, e expõe que este fato não lhe tira o caráter público, uma vez que, “não pode o Estado relegar à iniciativa privada tão somente a prestação de serviços que tenham natureza público(sic), nesses serviços, o Estado necessariamente deverá estar presente, podendo permitir que a iniciativa privada também esteja, em maior ou menor grau de participação”.

Discorreu que para o autuado não há mercadorias quando executa o serviço público postal, afirmindo que 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.

Novamente abordou a recepção do Decreto-Lei nº 509/69 e da Lei nº 6.538/78 pela nova ordem jurídica, trazida com a Constituição de 1988. Definiu o fenômeno da recepção, através de ensinamento de Celso Ribeiro de Bastos, que transcreve. Reafirma que os dois diplomas legais foram recepcionados pela ordem jurídica vigente.

Resume a explanação do tópico afirmando que a ECT está amparada pela imunidade prevista no art.150, VI, “a”, da CF/88, não podendo ter seu patrimônio diminuído por qualquer tipo de imposto, por ser patrimônio da União, e não pode ter seus serviços onerados pela tributação, por se tratar de serviços públicos de competência exclusiva da União.

Cita o mandamento inserido na Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98, que determina a elaboração de lei disciplinadora do estatuto jurídico da Empresa que presta serviço público e aponta que até o momento não foi editada a referida lei. Isso acarreta na aplicabilidade Decreto-Lei nº 509/69, enquanto não elaborada a nova lei.

No que tange ao lançamento do ICMS, alegou que o legislador constitucional elaborou um sistema rígido de distribuição de competência constitucionais. Traz à baila, neste sentido, os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza e Elizabeth Nazar Carrazza, asseverando que o legislador, quando cria o tributo, não pode fugir dos parâmetros constitucionais.

Transcreveu o art. 155, inciso II da CF/88 e apontou que sob a sigla ICMS alberga cinco impostos diferentes: sobre operações mercantis, sobre serviços de transporte, sobre serviços de comunicação, relativo a lubrificantes, combustíveis e energia elétrica e sobre minerais.

Salientou que a regra matriz do ICMS é a operação relativa à circulação de mercadorias e não a mera circulação física. Informou que a circulação jurídica da mercadoria pressupõe a transferência de uma pessoa para outra da posse ou da propriedade da mercadoria. Assim, sem mudança de titularidade da mercadoria não existe tributação pelo ICMS. Neste ponto, arrematou o seu raciocínio dizendo que para que um ato configure uma “operação mercantil”, é mister que: a) seja regido pelo Direito Comercial; b) tenha por finalidade o lucro, e c) tenha por objeto uma mercadoria.

Manifestou que a ECT é uma empresa pública federal, cuja atividade é o serviço público de recebimento, transporte e entrega de correspondências e afins, serviço esse monopolizado ou não. Argumentou que, de acordo com a lição proferida por Amílcar Falcão, no caso inexistem os elementos relevantes para se caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, quais sejam, previsão em lei, circunstância de constituir o fato gerador para o direito tributário e ocorrência do pressuposto de fato para surgimento da obrigação legal de pagar o tributo.

Demonstra que pela leitura da Lei Estadual nº 6.284/97, o serviço de transporte postal não está incluso no conceito de fato gerador do ICMS, não podendo ser tributado ante ao princípio da legalidade dominante no sistema tributário pátrio.

Afirma que a ECT presta um serviço público à comunidade, em todo o território nacional e que não pode recusar encomendas com custo de entrega extremamente onerosa, ao contrário das

empresas particulares. Logo, por ser um serviço público, o serviço postal não está sujeito à tributação, inclusive quanto ao transporte realizado.

Realça que a ECT não se equipara a uma empresa privada, por não ter como o objetivo o lucro quando executa o serviço postal. Repisa os argumentos de que o transporte é mera atividade meio e que seu objetivo principal, o de levar objetos de um para outro lugar, não se configura serviço de transporte de mercadorias. Assim, não pode ser considerada responsável tributária pelo ICMS relativo ao transporte de objetos postais, mesmo que seja de encomendas.

Conclui que não é contribuinte do ICMS ou da multa por obrigação acessória em razão do “transporte” de objetos postais, visto que é serviço prestado pela ECT é imune.

Prossegue trazendo julgados da Justiça Federal em dois estados da Federação sob o tema em embate, pelo qual aqueles tribunais manifestaram-se no sentido de que o serviço postal executado pela ECT não configura hipótese de incidência do fato gerador do tributo do ICMS. A 7ª Vara Federal do Ceará, nos autos do processo de nº 93.4753-1, declarou inexistir relação jurídica que obrigue a ECT a promover o recolhimento de ICMS sobre serviços postais. A 2ª Vara Federal de Porto Alegre, nos autos 91.0001190-8 e 91.0000112-0 manifestou-se no mesmo sentido. Transcreveu Decisão administrativa proveniente do setor consultivo da Inspetoria Geral de Tributação, da Coordenação da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, o qual concluiu, ao apreciar o Auto de Infração nº 01.3685761-4, lavrado contra a ECT, que serviços postais prestados pela empresa não se confundem com serviços de transporte de cargas, estando fora do campo de incidência do ICMS.

Se insurge, o autuado, contra a condição de solidário, na medida em que entende não ser uma transportadora, mas sim como uma prestadora de serviço público postal.

Requeru que fossem acolhidas as preliminares argüidas, para que fosse tornado insubsistente o Auto de Infração, ou, caso ultrapassada a preliminar, que no mérito se julgue improcedente o Auto, ante a impossibilidade legal de sua lavratura e, ainda, por ser o defendantente ente integrante da Administração Pública e, consequentemente, imune ao lançamento do 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.

Por último, lembrou 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.

Através do Acórdão JJF nº 0015-02/10, decidiu a Primeira Instância pela Procedência do Auto de Infração (fls. 56/60), sob o entendimento de que:

*“Inicialmente, afasto a preliminar argüida por inobservância do Protocolo ICM 23/88, por entender que mesmo não sendo entregue uma das vias do Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos ao destinatário das mercadorias, isto não evita de nulidade o presente PAF. O autuado no caso em exame foi pelo autuado transportar mercadorias sem documentação fiscal. Uma empresa do porte e da tradição da ECT não pode alegar desconhecimento quanto a uma regra comezinha: não se transporta ou se conduz mercadorias sem a documentação correspondente, conforme art.201 do RICMS (Decreto 6284/97). Observo que até mesmo o defendantente reconhece ser o transporte uma das ações do serviço postal, cumulada, segundo o mesmo, com o recebimento e a entrega dos objetos postais. Nos autos, os documentos acostados e as informações da autuante, narram objetivamente a infração cometida, bem como os dispositivos infringidos e multas aplicadas, além de indicar o valor que está sendo exigido. O próprio autuado não encontrou dificuldades em orientar a sua defesa, vez que tinha conhecimento claro da imputação. Rejeito, portanto essa preliminar de nulidade.”*

*Quanto as outras preliminares de nulidades suscitadas na defesa, observo que o regramento da empresa pública, como é o caso da ECT, está contido no art. 173 da Constituição Federal, §§ 1º e 2º, que a sujeita ao mesmo regime jurídico da empresas privada, inclusive quanto aos direitos e obrigações trabalhistas e tributárias, não podendo gozar de privilégios não extensivos às do setor privado. Desta forma, não há porque questionar se o serviço desenvolvido pelo autuado está ou não, enquadrado nas hipóteses de imunidade consignadas no art. 150 da Constituição Federal de 1988, considerando a definição dada pela lei, quanto aos seus direitos e obrigações tributárias.*

*Atribuiu-se a responsabilidade solidária para pagamento do imposto à ECT pelo fato de terem sido encontradas mercadorias sem documentação fiscal em suas dependências desacobertados de documento fiscal, conforme Termo de Apreensão, com fundamento no art. 201, I combinado com o art.39, I, “d”, do RICMS/97.*

*Apesar do autuado ter fundamentado sua defesa na alegação de que não se pode exigir o ICMS sobre os serviços que presta, porque estes não se confundem com o serviço de transporte de cargas, neste Auto de Infração não se está a exigir o imposto sobre serviços postais.*

*Em realidade, este lançamento exige ICMS, por responsabilidade solidária, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX, estava sendo transportada sem a necessária documentação fiscal. Transcrevo abaixo o artigo que trata da responsabilidade solidária no RICMS:*

*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.*

*Assim, mesmo que se acolha o argumento adotado pelo autuado, o de não ser transportador, subsiste a exigência do imposto, com fulcro na responsabilidade solidária. Registre-se que, no momento da postagem da encomenda através de SEDEX, a ECT tem a obrigação legal de verificar o seu conteúdo e adotar as medidas legais cabíveis, no caso, a exigência da correspondente documentação.*

*Portanto, mesmo que o autuado não fosse considerado transportador, estaria obrigado ao pagamento do imposto, em razão de responsabilidade solidária, em face do inciso V do artigo 39 do RICMS/97, acima transscrito.*

*Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”.*

Inconformado, com a Decisão recorrida interpõe o autuado Recurso Voluntário (fls. 69/91), repisando integralmente os argumentos expostos em sua peça impugnatória e pugnando, ao final, pela nulidade ou improcedência da autuação.

Em sua pertinente manifestação, a ilustre representante da PGE/PROFIS, a Drª Maria Dulce Baleeiro Costa, emite Parecer a respeito do PAF (fl. 96), opinando pela decretação da nulidade da autuação, pois considera “frágil a formação da base de cálculo do ICMS exigido no presente Auto de Infração, ainda que a matéria não tenha sido levantada pelo autuado, mas por ser de caráter público, indispensável a correta formação do crédito tributário”.

A ilustre procuradora assistente da PGE/PROFIS, através do despacho de fl. 100, acolhe integralmente os termos da manifestação da Drª Maria Dulce Baleeiro.

## VOTO

A Decisão recorrida deve ser reformada, pois, mesmo não sendo objeto de questionamento pelo Autuado, o artigo 20 do RPAF determina a decretação de ofício da nulidade pela autoridade competente para apreciar o ato.

No caso em tela, a nulidade se fundamenta na frágil formação da base de cálculo do ICMS devido à falta de demonstrativos e levantamentos precisos e necessários para a formação do Auto de Infração, conforme disposto no artigo 28, §4º, II do RPAF e 940, §1º, III do RICMS.

É visível a falta de zelo na determinação do valor da mercadoria e consequente, apuração da base de cálculo. A pesquisa na internet, importante meio de prova e de pesquisa, não deve se ater

somente a simples listagem de resultados da procura solicitada. Nos autos, atenderia os ditames da lei se o autuante entrasse em sites de vendas conhecidos e especializados e apontasse inequivocamente o valor de venda da mercadoria apreendida, conforme marca e modelo.

Entendo que o procedimento adotado neste PAF, fere de morte o preceito constitucional da legalidade do art 5º, II, da CF, ao não ser constituído segundo as leis de regência do termo de apreensão de mercadorias, da lavratura do Auto de Infração e da apuração da base de cálculo.

Entendemos que tais normas de regência começam pelo art. 3º do CTN, ao preceituar de forma lapidar que tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, e o art. 142 do mesmo texto legal, ao dispor sobre a constituição do crédito tributário pelo lançamento, “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”.

Outras normas de regência de observação obrigatória no caso em comento se encontram no art 17, I c/c o seu §3º, I da Lei Estadual nº 7.014/96, relativo à base de cálculo do ICMS, e os arts 410-A e 940, §1º, III e IV do RICMS, que dispõem sobre os requisitos de validade dos termos de apreensão. Explico, as normas citadas determinam que a base de cálculo do ICMS deve ter por alicerce o valor da mercadoria na saída ou transmissão de sua propriedade, sendo que na sua falta, deve ser utilizado o preço corrente da mercadoria no mercado atacadista local ou regional da operação e, que o termo de apreensão dessas mercadorias, necessita conter a descrição em síntese do motivo determinante da apreensão e dos demais termos esclarecedores da autuação, inclusive a apuração da base de cálculo do imposto devido.

Assim sendo, devido ao desrespeito das normas de regência acima mencionadas, aponto que o ICMS não foi corretamente expresso em moeda corrente, devido à falha de avaliação do preço da mercadoria, acarretando erro na base de cálculo da exação e nulidade do Auto de Infração.

*Ex positis*, voto no sentido de reconhecer, de ofício, a NULIDADE do Auto de Infração por falta de clareza e precisão na formação da base de cálculo do ICMS, para DECLARAR PREJUDICADO a análise do Recurso Voluntário interposto, reformando a Decisão de Primeira Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário apresentado e declarar **NULO** o Auto de Infração nº 232874.0128/09-4, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS -REPR. DA PGE/PROFIS