

**PROCESSO** - A. I. Nº 108491.0026/09-9  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0350-03/10  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** - 26/12/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0395-12/11

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter realizado serviço postal com mercadoria de terceiro, desacompanhada de documentação fiscal. Infração não elidida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF nº 0350-03/10, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/11/2009, para exigir o ICMS, no valor de R\$307,19, acrescido da multa de 100%, com fundamento no transporte de mercadorias sem documentação fiscal, com enquadramento legal no art. 201, I combinado com art. 39, I, “d” da Lei nº 6.284/97 e multa com enquadramento no art. 42, IV, “a” da Lei nº 7.014/96.

O Auto de Infração em comento tem como base o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos de nº 302353, fl. 03, datado de 04/11/2009.

Da apreciação dos argumentos defensivos apresentados pelo autuado, além das contra razões da fiscal autuante, a 3ª JJF, à unanimidade, decidiu pela Procedência da autuação sob os seguintes fundamentos, *in verbis*:

*“Apreciando as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa, observo que não é da competência desta JJF opinar quanto à constitucionalidade da legislação tributária, conforme art. 167, inciso I, do RPAF/99.*

*Em relação ao argumento de que a ECT é uma empresa pública, observo que, consoante o art. 173, e seu § 2º, da Constituição Federal, “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.*

*Quanto ao argumento defensivo de que a ECT goza de imunidade tributária, não pode ser acatado, tendo em vista que a imunidade alegada pelo defendente se aplica exclusivamente às suas atividades, e não às mercadorias que o autuado transporta mediante pagamento pelo serviço prestado.*

*Portanto, a imunidade recíproca alegada pelo defendente, se refere apenas à sua atividade na prestação de serviço postal, e como tal, tem natureza de serviço público, atividade que é exercida pela ECT em regime de monopólio. Quanto ao serviço de transporte de encomendas, este serviço constitui uma atividade econômica, estando o autuado concorrendo com as demais transportadoras de encomendas, empresas privadas, que estão sujeitas ao pagamento do ICMS.*

*O autuado também suscita nulidade para que seja lavrado o Auto de Infração contra quem de direito, remetente ou destinatário. Entretanto, a autuação foi efetuada com base no art. 39, inciso I, que prevê a responsabilidade dos transportadores pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais em relação às mercadorias que aceitarem para transportar ou que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino.*

*Assim, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF/99.*

*Quanto ao mérito, verifico que o presente lançamento é decorrente da responsabilidade solidária atribuída à ECT, tendo em vista que foram encontrados 13 frascos de Cogumelo do Sol, mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal. Encomenda enviada pelo SEDEX de nº SK 156611363 BR.*

*Observo que este fato não foi elidido, não obstante a alegação apresentada pelo autuado de que não pode figurar como sujeito passivo, entendendo que não pode ser considerado responsável pelo pagamento do ICMS sobre serviço de transporte de objetos postais, mesmo que seja de encomendas; que é integrante da Administração Pública, e que o serviço de transporte de objetos postais e encomendas não é passível de tributação.*

*No caso em exame, não há questionamento em relação às atividades desenvolvidas pela ECT, na condição de transportadora das encomendas, haja vista que o imposto exigido no presente Auto de Infração se refere à responsabilidade solidária atribuída por lei ao próprio autuado, em relação às mercadorias que estava conduzindo sem a respectiva documentação fiscal.*

*De acordo com o art. 6º, inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do ICMS e demais acréscimos legais, os transportadores que conduzirem mercadorias sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou mesmo, acompanhadas de documentação inidônea.*

*Observo que o § 2º, do art. 410-A, do RICMS/97, estabelece que 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 nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, manifesto de cargas e conhecimento de transporte de cargas.*

*Dessa forma, verifica-se que a legislação atribui a responsabilidade solidária à ECT por ter recebido e transportado para entrega, mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal exigível.*

*Quanto à base de cálculo do imposto exigido, não contestada pelo defendente, embora o documento à fl. 04 do PAF não comprove a regularidade da mercadoria apreendida, foi tomado como referência do preço da mercadoria objeto da autuação.*

*Assim, entendo que está caracterizada a irregularidade apontada no presente Auto de Infração, sendo devido o imposto, conforme apurado pela autuante às fls. 02 e 05 do PAF.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Cientificada da Decisão proferida pela 3ª JF, o autuado tempestivamente, retorna aos autos (fls. 58 a 80) para interpor seu Recurso Voluntário, repetindo os termos da defesa, afirmando ser a ação fiscal nula em razão de gozar o recorrente de imunidade tributária recíproca, conforme Decisão do STF que recepcionou o art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69.

Reproduz as cláusulas 1ª, 2ª e 5ª do Protocolo ICM 23/88, ressaltando que este protocolo, por se tratar de ato negocial, celebrado entre as partes, deve ser seguido por todos aqueles que o subscreveram. No caso, o autuante não identificou o remetente e o destinatário das mercadorias apreendidas, seus proprietários e não lavrou o Termo de Apreensão de Mercadorias em três vias, conforme preconiza o referido Protocolo. Preferiu autuar a empresa, em flagrante desconformidade com o citado protocolo.

Alega ilegitimidade passiva do autuado aduzindo que tal responsabilidade deveria recair sobre o destinatário ou sobre o remetente das mercadorias, alegando também que diante do sigilo da correspondência e da inviolabilidade do objeto postal, fica impedido de tomar medidas mais severas em relação aos objetos que transporta.

Segue argumentando que a EBCT não poderia ser tomada como transportadora em sentido estrito, já que o serviço postal não é transporte, e que no caso em discussão, o transporte realizado pelo autuado “é apenas um elo entre a expedição e a entrega do objeto remetido” e não sua atividade-fim. Fazendo referência aos arts. 7º e 9º da Lei nº 6.538/78, disse que o serviço postal em qualquer das suas modalidades, implica em ações em cadeia, quais sejam “o recebimento, o transporte e a entrega de objetos postais”.

Diz que o serviço postal é muito mais complexo que um simples serviço de transporte, e que oferece segurança, inviolabilidade do objeto postal, regulamentação legal que exige continuidade, universalidade e confiabilidade garantidos pela União Federal. Lembra que a EBCT é empresa vinculada ao Ministério das Comunicações e que as garantias que cercam o serviço

postal derivam do legislador pátrio, de regras rígidas ditadas pela Constituição Federal, pela legislação infraconstitucional e pelo Direito Administrativo.

Adentra ao mérito e, inicialmente, arguiu a imunidade tributária, com base no preceito constitucional que 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), além do Decreto-Lei nº 509/69. Reproduzindo trecho da doutrina jurídica acerca de imunidade tributária, entendeu que sendo uma empresa pública da administração indireta federal, enquadra-se perfeitamente neste conceito.

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

Frisou a seguir que, nos termos do art. 22, V, da CF/88, compete privativamente à União legislar sobre serviços postais, transcrevendo os arts. 7º §§ 1º, 2º e 3º, 25º, 9º, 8º e 26º da Lei nº 6.538/78 que enunciam o poder de legislar 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).

Argumentou que o art. 9º da referida lei fixou o monopólio de serviços postais e telegráficos. Mas, além das atividades correlatas ao serviço postal, a Lei nº 6.538/78 permite que a exploradora daqueles serviços exerça, ainda, outras atividades afins. Acentuou que essas atividades “afins” são semelhantes a atividades exercidas por particulares. Nesse caso, o fato de os serviços não serem exclusivos da EBCT não lhes tirava o caráter público.

Segundo a peça recursal, a execução do serviço postal (serviço de caráter público) 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 EBCT, tais objetos são todos iguais, constituem uma só coisa: 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.

O recorrente deu ênfase aos argumentos de que o serviço postal não é transporte e a EBCT não é empresa transportadora, apesar do entendimento contrário do Órgão Público responsável pelo lançamento e cobrança do ICMS.

Comentou, novamente, que o Decreto-Lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 foram recepcionadas pela Constituição de 1988. Para corroborar o argumento expendido, baseou-se na doutrina de Celso Ribeiro de Bastos acerca do fenômeno da recepção, analisou a Lei nº 6.538/78 e o art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69. Observou que a Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98, dispôs que a lei ordinária irá disciplinar o estatuto jurídico das empresas que prestam serviço público. Como até a presente data não existe lei disciplinadora, entendeu em vigor o Decreto-Lei nº 509/69.

Protestou que a EBCT 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, não podendo

ter seus serviços onerados tributariamente, por se tratar de serviços públicos de competência exclusiva da União.

Analisando a natureza do ICMS, a qual não pode o legislador, quer seja federal, estadual, municipal ou distrital, fugir, sustentou que o lançamento do crédito tributário deve ser feito atendendo à norma padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição. Citando Roque Antonio Carrazza e Elizabeth Nazar Carrazza, chamou a atenção para a forma rígida como é feita a distribuição de competências no sistema tributário brasileiro e indicou que, para a configuração do fato gerador do ICMS é mister que a operação que o caracteriza seja regida pelo Direito Comercial, tenha por finalidade o lucro e tenha por objeto uma mercadoria. Nesta circunstância, sendo o autuado uma empresa pública federal, cujo objeto de atividade é o serviço público de recebimento, expedição e entrega de correspondência e afins não poderia ser incluído no conceito do seu fato gerador, insculpido na Lei estadual nº 6.284/97, que, e inclusive, não faz qualquer referência ao Serviço de Transporte Postal.

Insistiu em que a EBCT, quando executa o serviço postal, não se equipara a uma empresa transportadora privada, pois não possui o mesmo objetivo, qual seja a obtenção de lucro. Na maioria das vezes o transporte realizado onera a empresa, e não lhe garante um superávit em suas contas, posto que os preços cobrados cobrem apenas o custo do transporte, sendo este mera atividade-meio dos seus serviços, que é levar objetos de um para outro lugar, não se configurando serviço de transporte. Por isso, não pode a EBCT ser considerada responsável tributária pelo ICMS relativamente aos objetos postais. Tomando por base a consideração de não ser a EBCT contribuinte, não se pode exigir ICMS em razão do “transporte” que realiza, nem há que se falar na ausência de emissão de nota fiscal para serviço imune e, por via de consequência, na exigência de multa por obrigação acessória que, no caso, segue a principal.

Transcreve decisões exaradas pela Justiça Federal dos Estados do Ceará e do Rio Grande Sul que, segundo transcrição, entenderam pela existência da relação jurídica que obrigue a EBCT a promover o recolhimento do ICMS sobre os serviços postais e à jurisprudência administrativa. Transcreve também trecho do entendimento do setor consultivo da Inspetoria Geral de Tributação, da Coordenação da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, respondendo à Consulta nº 195/92, concluindo que os serviços postais não são alcançados pela incidência do ICMS. Aduz que ainda no Estado do Paraná, o Pleno do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, apreciando o Auto de Infração nº 01.3685761-4, lavrado contra a EBCT, proferiu o Acórdão nº 283/94, afirmando que os serviços postais prestados pela referida empresa não se confundem com serviços de transporte de cargas, estando fora do campo de incidência do ICMS.

Destacou que a configuração da incidência tributária exige que haja exata adequação do fato à norma. E que, assim não sendo, a lei tributária será sempre interpretada pela maneira mais favorável ao contribuinte, toda vez que houver dúvidas quanto a capitulação legal do fato.

Afirmou, ainda, não se poder arguir a responsabilidade solidária, pois como provado, ao gozar de imunidade e não ser uma transportadora, não pode ser enquadrada nas disposições contidas no art. 201, I c/c com o art. 39, I, “d”, do RICMS/97.

Por fim, pede que sejam acolhidas as nulidades argüidas, para que seja declarado insubsistente o Auto de Infração em comento. No mérito, pede que seja julgado totalmente improcedente o auto em apreço, ante a impossibilidade legal de sua lavratura e, ainda, por ser o 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.

A PGE/PROFIS, em extenso Parecer da lavra da Dra. Maria José Ramos Coelho Sento-Sé, colacionado às fls. 100 a 121, conclui que: a) incide o ICMS sobre as atividades econômicas exercidas pela ECT, notadamente as prestações de serviço de transporte de encomenda; b) o eventual caráter objetivo da imunidade recíproca afastaria a incidência do ICMS apenas da “vertente pública” da ECT, pertinente à prestação de serviço postal em sentido estrito, que assume

a natureza de serviço público exercido em regime de monopólio e, por isso, eventualmente, beneficiado pela imunidade recíproca; e c) a imunidade recíproca, todavia, não alcançaria a “vertente mercadológica” da atuação da ECT, isto é, o serviço postal em sentido amplo, que assume a natureza de atividade econômica, exercida em regime de concorrência e, por isso, sujeita ao regime tributário das empresas privadas, nos termos do Art. 173, §2º da Constituição Federal.

Opina, por fim, pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 3ª JFJ deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Diante da autuação que lhe fora imposta, juntando-se este a vários outros autos de infração, o recorrente interpõe Recurso voluntário, de início, augurando preliminar de nulidade, reproduzindo cláusulas do Protocolo ICMS 23/88, aduzindo o fato de que o agente do fisco não havia identificado o remetente e o destinatário das mercadorias apreendidas e não lavrou o Termo de Apreensão de Mercadorias em três vias, conforme preconiza o referido Protocolo, preferindo autuar a empresa recorrente. Ocorre que o referido Termo de Apreensão foi assinado pelo representante legal do autuado, o que comprova a regularidade do procedimento fiscal. Por conseguinte, afasto a nulidade suscitada.

A CF/88 em seu art. 150, VI garante à EBCT imunidade tributária recíproca, contudo, não na discussão em tela, muito menos na forma pretendida pelo recorrente. A imunidade alegada diz respeito à vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes tributantes. Esta imunidade é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (§ 2º). Por outro lado, ela, a imunidade recíproca, não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou *em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (grifo)* (§ 3º).

Entendo, portanto, que os aludidos dispositivos constitucionais, não são aplicáveis à atividade exercida pela EBCT que ora se discute. E, mesmo que fossem aplicáveis na situação em questão, há que se ressaltar que o serviço prestado é oneroso, sendo, portanto, vedada a imunidade pretendida.

Por outro lado, a EBCT é empresa pública que exerce, em parte, um serviço tipicamente público – serviço postal, que não pode ser confundido com transporte de encomendas ou mercadorias objeto de transação comercial. Pouco não fosse, a CF/88 indica que as empresas públicas estariam sujeitas 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, a rigor do art. 173, § 1º, além de não poder gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (§ 2º), dispositivo que derroga as determinações do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69. Entendo, pois, que a Constituição Federal cuidou, ela própria de estabelecer as diretrizes a serem obedecidas.

É atribuída à EBCT a responsabilidade solidária para pagamento do imposto em razão de terem sido encontradas mercadorias (13 frascos de Cogumelos do Sol - Cogumelo Agaricus Sylvaticus em comprimido - frasco com 120 comprimidos cada, remetidos através de SEDEX SK 156611363 BR) em suas dependências, desacompanhadas de documento fiscal, infração fiscal com enquadramento no art. 201, I combinado com o art. 39, I, “d”, do RICMS/97. O fisco estadual entendeu que os produtos apreendidos tratavam-se de mercadorias e que o autuado se equiparava

a um transportador, respondendo solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

Entende este CONSEF que, de fato, a prestação de serviços postais não pode ser confundida com o serviço de transporte de carga, contudo, no presente Auto de Infração não se pretende cobrar o ICMS sobre tais serviços postais. Em verdade, o lançamento exige o ICMS por responsabilidade solidária pelo fato da encomenda, remetida via SEDEX SK 156611363 BR, ter sido transportada desacompanhada do competente documento fiscal, encomenda esta caracterizada como mercadoria destinada à comercialização, conforme determinações do art. 36 e § 4º, do art. 1º, do RICMS/97.

Nesta circunstância, o RICMS/97, invocando as determinações contidas no art. 6º da Lei nº 7.014/96, que por sua vez segue as determinações estabelecidas no art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, nos casos de responsabilidade por solidariedade, expressa:

*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.*

Portanto, à luz dos dispositivos legais acima citados, mesmo que o autuado não pudesse ser considerado transportador, ainda assim estaria obrigado ao pagamento do imposto, em razão de sua responsabilidade solidária, em face da regra insculpida no inciso V do artigo 39 do RICMS/97, acima transcrito.

Ante a tudo o quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário mantendo 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 **108491.0026/09-9**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$307,19**, 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, 28 de novembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS