

PROCESSO	- A. I. Nº 125344.0008/10-6
RECORRENTE	- EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0359-05/10
ORIGEM	- IFMT – DAT/METRO
INTERNET	- 26/12/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0403-12/11

EMENTA: ICMS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Trata-se de ofensa quanto ao prazo de validade do termo de apreensão disposto no artigo 28, §2º do RPAF, e falta de assinatura do representante, preposto do contribuinte ou testemunhas, regido pelo art. 940, §1º, VI, c/c o seu §2º do RICMS e no caso a existência de um lapso temporal maior do que os 30 dias da validade do Termo de Apreensão das Mercadorias nº 152893.0021/10-1 e a expedição do Auto de Infração, o que está abarcado de nulidades, por falta de observância pela fiscalização do prazo e da falta de assinatura do representante, preposto do contribuinte ou testemunhas no Termo de nº 225.414.0029/10. Modificada a Decisão recorrida. Declarado, de ofício, a **NULIDADE** do Auto de Infração. Recurso **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF nº 0359-05/10, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 21/07/2010, para exigir o ICMS, no valor de R\$3.913,52, 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 1253440048108, fl. 05, datado de 21/07/2010.

Da apreciação dos argumentos defensivos apresentados pelo autuado, além das contra razões da fiscal autuante, a 5ª JJF, à unanimidade, decidiu pela Procedência da autuação sob os seguintes fundamentos, *in verbis*:

“VOTO

Preliminarmente, rejeito a nulidade argüida pelo autuado, pois considero presentes os pressupostos de validade 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, listadas nos Demonstrativos de Estoques (fls. 11 a 18) — em suas dependências, sem documento fiscal, conforme Termo de Apreensão nº 125344.0048/10-8. A ação fiscal se fundamenta nas disposições do 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. Esta matéria tem sido objeto de diversos julgamentos por este CONSEF. Mantendo a linha de entendimento já esposada em outras decisões, na questão de fundo deste PAF, somos pela procedência do lançamento tributária, pelas razões a seguir elencadas.

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 transcrito:

“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 aceitem 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 das encomendas contidas na “Relação de Mercadorias”, de fls. 11 a 18 do PAF – (relógios diversos, bijouterias, jóias em ouro e prata de diversos modelos - remetidas via SEDEX Nº. SX 61466665 BR), estarem sendo transportadas desacompanhadas da documentação fiscal correspondente. Não há, neste caso, que se falar em quebra de sigilo de correspondência ou inviolabilidade do objeto postal.

Relevante consignar, mais uma vez, 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.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Cientificada da Decisão proferida pela 5ª JJF, o autuado tempestivamente, retorna aos autos (fls. 77 a 97) 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 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 Inspeção 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, conseqüentemente, 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. 113 a 134, 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

Venia concessa, devo apontar questão preliminar de nulidade do Auto de Infração, conforme mandamento do artigo 20 do RPAF, prejudicial ao enfrentamento do mérito.

Trata-se de ofensa quanto ao prazo de validade do termo de apreensão disposto nos artigo 28, §2º do RPAF, e falta de assinatura do representante, preposto do contribuinte ou testemunhas, regido pelo art. 940, §1º, VI, c/c o seu §2º do RICMS.

Aponto que o Auto de Infração 125344.0008/10-6, lavrado em 21/07/2010 (fl. 1), indica na descrição dos fatos que “*Em data, hora acima referido, no exercício de minhas funções fiscalizadoras constatamos a(s) seguinte(s) irregularidade(s): transporte de mercadorias sem a documentação fiscal, conforme SEDEX SX 614666665BR.*”. Em seguida, tece a seguinte ressalva “ESTE TERMO FOI EMITIDO EM SUBSTITUIÇÃO AO DE Nº 000000.0301/97-9 POR PROBLEMAS TÉCNICOS. ESTE AUTO FOI EMITIDO EM SUBSTITUIÇÃO AO DE Nº 125344.0001/10-1 POR PROBLEMAS TÉCNICOS”, apresentando, em seguida, Termo de Apreensão e Ocorrências da mesma data (fls. 5 e 6), sem a assinatura do autuado, representante legal, preposto ou assinatura de duas testemunhas, conforme determina o RICMS/BA em seu art. 940, §1º, VI, c/c o seu §2º.

Por sua vez, o referido Auto de Infração substituído de nº 125344.0001/10-1, colacionado à fl. 07, (Auto de Infração), descreveu o mesmo fato, sem as ressalvas, mas com data de lavratura do dia 06.02.2010. Já o Termo de Apreensão de nº 301979, fl. 10, lavrado no dia 04.02.2010, não possui os requisitos de validade necessários previstos no RICMS/BA.

Cabe ressaltar que no presente PAF existem 4 tabelas de relação de mercadorias (fls. 11 a 18), elaboradas no mesmo momento, referente a mesma mercadoria apreendida e ao mesmo número de SEDEX (SX 61466665BR).

Ressalte-se que não foi especificado no Auto de Infração em exame qual seria a falha técnica que inviabilizou o primeiro Auto de Infração. Sendo que qualquer falha ou incorreção formal poderia ser sanada dentro do prazo regulamentar de 30 dias, contados da lavratura do termo de apreensão.

Logo, vislumbro no caso a existência de um lapso temporal maior do que os 30 dias da validade do Termo de Apreensão das Mercadorias, segundo alude o art. 28, §2º do RPAF.

Portanto, está abarcado de nulidades o presente PAF, por falta de observância pela fiscalização do prazo de 30 dias do art. 28, §2º do RPAF e da falta de assinatura do representante, preposto do contribuinte ou testemunhas, conforme art. 940, §1º, VI, c/c o seu §2º do RICMS.

Ex positis, voto no sentido de reconhecer de ofício as nulidades do Auto de Infração por falta de observação do prazo de validade do Termo Apreensão e da falta de assinatura do representante, preposto do contribuinte ou testemunhas no mesmo termo, para declarar NULO o Auto de Infração e prejudicado o julgamento 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 **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, declarar **NULO** o Auto de Infração nº 125344.0008/10-6, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de novembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS