

PROCESSO	- A. I. N° 225414.0054/10-6
RECORRENTE	- EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0382-04/10
ORIGEM	- IFMT – DAT/METRO
INTERNET	- 26/12/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0405-12/11

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. 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 e no caso a existência de um lapso temporal maior do que os 30 dias da validade do Termo de Apreensão das Mercadorias n° 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 Apreensão n° 225.414.0029/10. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PREJUDICADO**. Declarado, de ofício, **NULO** o Auto de Infração. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF n° 0382-04/10, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/05/2010, para exigir o ICMS, no valor de R\$3.506,25, 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 6.284/97 e multa com enquadramento no art. 42, IV, “a” da Lei 7.014/96.

O Auto em comento tem como base o Termo de Apreensão de Mercadorias e documentos de n° 304375, fl. 03, datado de 19/11/2009.

Da apreciação dos argumentos defensivos apresentados pelo autuado, além das contra razões da fiscal autuante, a 4ª JJF, à unanimidade, decidiu pela procedência da autuação sob os seguintes fundamentos, *in verbis*:

### “VOTO

*Trata-se de Auto de Infração lavrado por terem sido encontradas, na agência da Empresa de Correios e Telégrafos – ECT, 13 pares de calçados e 20 peças de confecções sem documentação fiscal, conforme Termo de Apreensão de fl. 2 do PAF, remetidas através do SEDEX PB 022508934 BR, que, nos termos do artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97, equipara o autuado a um transportador, respondendo solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre a operação.*

*O autuado preliminarmente pede a nulidade do Auto de Infração sob a alegação de que não pode ser o sujeito passivo da relação tributária porque goza de imunidade. Cita o artigo 150, inciso VI, e 173 da Constituição Federal de 1988; os arts. 1º e 12 do Decreto-Lei n° 509/69 e o art. 7º da Lei n.º 6538/78.*

*Incialmente, devo observar que este órgão julgador não tem competência para apreciar a constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.*

*Porém, da análise dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que:*

1. o Decreto-Lei nº 509/69 transformou o antigo Departamento dos Correios e Telégrafos (DCT) em empresa pública, vinculada ao Ministério das Comunicações, com a denominação de Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), o que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988;
2. no entanto, ao contrário do que alega o autuado, entendo que a imunidade tributária de que gozava a ECT, por força do Decreto-Lei nº 509/69, não foi recepcionada pela Carta Magna de 1988, pois tal privilégio contrariava frontalmente o disposto no § 3º do artigo 150 e no § 2º do artigo 173 de nossa Carta Maior;

Dessa forma, sendo o autuado empresa pública, após a Constituição Federal de 1988, está sujeito às mesmas regras das empresas privadas, tanto em relação ao regime jurídico em que deve ser constituída, quanto relativamente aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários. Assim, considero que o contribuinte não está enquadrado nas hipóteses de imunidade previstas no artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Por sua vez, a Lei nº 6.538/78, que disciplina a prestação de serviço postal, estabelece o seguinte:

**Art. 10 - Não constitui violação do sigilo da correspondência postal a abertura de carta:**

**II - que apresente indícios de conter objeto sujeito a pagamento de tributos;**

**Parágrafo único - nos casos dos incisos II e III a abertura será feita obrigatoriamente na presença do remetente ou do destinatário.**

O Auto de Infração exige o ICMS do autuado, por responsabilidade solidária, pelo fato de a encomenda, remetida via SEDEX, estar sendo transportada sem a necessária documentação fiscal.

O RICMS/97, nos casos de responsabilidade por solidariedade, se expressa nos seguintes termos:

**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. (grifos não originais)**

**§ 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, constata-se que, mesmo que o autuado não fosse considerado transportador, estaria igualmente obrigado ao pagamento do imposto com os acréscimos devidos, em razão de responsabilidade solidária, porque estaria enquadrado no inciso V do artigo 39 do RICMS/97, acima transcrita.

É oportuno lembrar que, no momento da postagem da encomenda através de SEDEX, o autuado tem o direito legal de verificar o seu conteúdo e adotar as medidas legais cabíveis, no caso, a exigência da correspondente nota fiscal para acobertar o seu transporte, conforme estabelece o Protocolo nº 32/01, que revogou o Protocolo 23/88, em sua cláusula terceira, reproduzida no § 2º do art. 410-A do RICMS, onde estabelecem que:

**“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, modelo 1 ou 1-A;**

**II – manifesto de cargas;**

**III – conhecimento de transporte de cargas.”**

Assim, do exame do destino, das quantidades e características, fica evidente que tais produtos são mercadorias e que se destinavam à comercialização desacompanhadas de documentação fiscal.

Por tudo quanto foi exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado. Como o contribuinte não adentrou o mérito da autuação, entendo que está correto o valor exigido.

**Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”**

Cientificada da Decisão proferida pela 4ª JJF, o autuado tempestivamente, retorna aos autos (fls. 46 a 68) 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.

Analizando 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 duvidas quanto à 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. Carmen Lais Oliveira Pratt e Maria Helena Cruz Bulcão, colacionado às fls. 109 a 124 e 128 a 137, respectivamente, conclui, em síntese 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 nº 225414.0054/10-6, lavrado em 28/05/2010 (fl. 1). O Termo de Apreensão e Ocorrências nº 225.414.0029/10, fl 02, referentes aos Sedex PB 02250893 4 BR e PB 02250680 5 BR, lavrado em 28 de maio de 2010, ***não tem 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, mas tão-somente, uma observação dizendo que “*Este termo substitui o termo de nº 152.093.0021/10-1, datado de 12.04.2010*”.

Por sua vez, o referido Termo de Apreensão substituído de nº 152.093.0021/10-1, colacionado à fl. 03, (AI), descreveu o mesmo fato, sem a ressalva, mas com data de lavratura do dia 12.04.2010, ou seja, mais de 30 dias antes da data do Auto de Infração ora debatido.

Cabe ressaltar que no presente PAF existe uma informação entre às fls. 02 e 03, sem data ou assinatura, com os seguintes dizeres: “*já foi lavrado o termo de apreensão no sistema falta lavra o Auto de Infração*”.

Logo, vislumbro 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, 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 no Termo de nº 225.414.0029/10, 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 por 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 e, de ofício, declarar **NULO** o Auto de Infração nº 225414.0054/10-6, 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