

A. I. Nº - 129442.0012/13-0
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT
AUTUANTE - OSVALDO COSTA MENEZES
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 11/04/2014

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0041-05/14

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ficou comprovada nos autos a existência de serviço de transporte que enseja a incidência do ICMS. Trata-se de exigência de imposto sobre a prestação de serviço de transporte de bens, realizado nas mesmas condições e sujeitos às mesmas normas da iniciativa privada. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 25/11/2013 para exigir ICMS no valor de R\$9.673.314,08 através da seguinte imputação: *"Deixou de recolher ICMS em razão de Prestação de Serviço de Transporte tributada como não tributada, regularmente escrituradas. A ECT deixou de recolher o ICMS sobre a prestação de serviços de transporte de mercadorias e bens, em operações interestaduais, realizados por meio do denominado SEDEX, em suas diversas modalidades, atividades estas não compreendidas no rol de serviços postais explorados pela União em regime de monopólio, na forma preconizada pelo art. 9º da Lei nº 6.538/78. Desse modo, tais serviços, não alcançados pela imunidade tributária recíproca, ex vi do art. 150, VI, "a", da CRFB/88, equiparam-se aos prestados pelas empresas privadas, que atuam neste mesmo segmento de mercado, portanto com as mesmas condições concorrenciais, e que recolhem o ICMS pela referida prestação dos serviços de transporte. Nessa esteira, sujeita-se a referida Empresa Pública ao regramento constitucional vaticinado no art. 173, § 2º, da Magna Carta de 1988, já que realiza uma atividade vinculada ao ICMS, que é a prestação de serviços de transporte de mercadorias e outros bens, não se confundido, portanto, com serviços postais. Os cálculos relativos à apuração das quantias de ICMS devidas pela execução dos aludidos serviços de transportes encontram-se detalhados no demonstrativo anexo - ANEXO 01 (fls. 04), cujas informações foram colhidas diretamente dos registros contábeis da ECT, conforme constam do demonstrativo-resumo e do Razão Contábil, do período de 01/01/2010 a 31/12/2010, apresentados pela ECT à fiscalização, dos quais se encontram cópias atreladas aos presentes autos - ANEXO 02 e 03 -, respectivamente sob o nº de folhas 05 a 10 e 12 a 91". Multa de 60%. Aplicação: Art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/96 – Enquadramento: Arts. 3º, I, 50 e 124, I do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.*

O autuado apresenta defesa, às fls. 109/132, inicialmente, descreve a infração e afirma que não prosperar tal argumento da fiscalização, pois o procedimento fiscal sob comento padece de nulidade, sendo que o autuado encontra-se amparado pela imunidade tributária recíproca, fato este desconsiderado pelo Fisco Estadual em flagrante prejuízo à ECT.

Assevera que o Fisco Estadual deve observar que o STF, por meio de RE 601392, tendo como parte a ECT e o Município de Curitiba-PR, com publicação da decisão em 01.03.2013, reconheceu imunidade tributária recíproca sobre todos os serviços dos Correios. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu nesta quinta-feira (28) o julgamento do Recurso Extraordinário

(RE 601392) que discutia a imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) em relação ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas atividades exercidas pela empresa que não tenham características de serviços postais. Para reconhecer que a imunidade tributária recíproca - nos termos do artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal (que veda a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços entre os entes federados) - alcança todas as atividades exercidas pelos Correios. O tema teve repercussão geral reconhecida.

Argumenta que no recurso, a empresa pública questionava decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que reconheceu o direito de a Prefeitura de Curitiba (PR) tributar os Correios com o ISS nos serviços elencados no item 95 da Lista anexa do Decreto-lei nº 56/1987. Esses serviços abrangem cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimento de posição de cobrança ou recebimento e outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento.

Esclarece que conforme argumento dos Correios, a decisão do TRF-4 contrariou o artigo 21, inciso X, da Constituição Federal, segundo o qual compete à União manter o serviço postal e o correio aéreo nacional. Sustentou ainda que o STF deveria reconhecer a “imunidade completa” de suas atividades, pois todos os seus rendimentos estão condicionados à prestação de serviço público.

Pontua que o julgamento foi retomado com o voto-vista do ministro Dias Toffoli, que se posicionou pelo provimento do RE. De acordo com o ministro, *“a imunidade deve alcançar todas as atividades desempenhadas pela ECT, inclusive as atividades afins autorizadas pelo Ministério das Comunicações, independentemente da sua natureza”*. O ministro destacou que se trata de uma empresa pública prestadora de serviços públicos criada por lei para os fins do artigo 21, inciso X, da Constituição Federal e afirmou que todas as suas rendas ou lucratividade são revertidas para as “finalidades precípuas”.

Trouxe julgamentos dos ministros Ayres Britto (aposentado), Gilmar Mendes e Celso de Mello, no qual abriu divergência, ao entender que *“é obrigação do poder público manter esse tipo de atividade, por isso que o lucro, eventualmente obtido pela empresa, não se revela como um fim em si mesmo, é um meio para a continuidade, a ininterrupção dos serviços a ela afetados”*.

Junta voto do ministro Dias Toffoli, sendo que a ministra Rosa Weber acompanhou o mesmo entendimento, assim como o ministro Ricardo Lewandowski, que mudou seu posicionamento e, dessa forma, formou a maioria pelo provimento do recurso, no qual afirmou ter ficado convencido, após analisar melhor a questão, de que os Correios prestam um serviço público de natureza essencial e atua onde a iniciativa privada não tem interesse de atuar e, portanto, não há concorrência com fins lucrativos. Ele lembrou que as próprias empresas privadas responsáveis pela entrega de encomendas e pacotes se valem do serviço dos Correios porque do ponto de vista financeiro é desinteressante. *“Não se pode equiparar os Correios a empresas comuns em termos de concorrência porque não concorre de forma igualitária com estas. Primeiro porque precisa contratar seus bens e serviços mediante a Lei nº 8.666/93, que engessa sobremaneira a administração pública”*, afirmou o ministro ao destacar que *“não há nenhuma disparidade de armas no que tange ao reconhecimento dessa imunidade fiscal relativamente aos Correios”*. Fonte: Supremo Tribunal Federal.

Disse que a mencionada imunidade já foi fartamente explicitada pelo Supremo Tribunal Federal, que recepcionou o Decreto instituidor dos Correios, razão pela qual não poderia esta imunidade ter sido ignorada pela Administração Tributária Estadual. Com efeito, em Acórdão proferido recentemente, o STF, analisando a constitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69, chegou à seguinte conclusão, conforme análise do Excelentíssimo Ministro Moreira Alves, Relator no julgamento do RE – 235677/MG: *“...foi recebido pela atual Constituição o Decreto-lei nº 509/69, que estendeu à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos os privilégios conferidos à Fazenda Pública, dentre os quais o da impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, devendo a*

execução contra ela fazer-se mediante precatório, sob pena de ofensa ao disposto no art. 100 da Carta Magna."

Transcreve Notícia do STF sobre ECT e Imunidade Tributária Recíproca (RE 230072/RJ - DJU de 19.12.2002; RE 407099/RS, rel. Min. Carlos Velloso, 22.6.2004). Esta jurisprudência declara que a ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da CF, haja vista tratar-se de prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado ("*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*").

Com base nesse entendimento, a Turma reformou acórdão do TRF da 4ª Região que, em sede de embargos à execução opostos por Município, entendera que a atual Constituição não concedera tal privilégio às empresas públicas, tendo em conta não ser possível o reconhecimento de que o art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69 garanta o citado benefício à ECT. Afastou-se, ainda, a invocação ao art. 102, III, "b", da CF, porquanto o tribunal *a quo* decidira que o art. 12 do mencionado Decreto-Lei não fora, no ponto, recebido pela CF/88. Salientou-se, ademais, a distinção entre empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público (RE 230072/RJ - DJU de 19.12.2002; RE 407099/RS, rel. Min. Carlos Velloso, 22.6.2004), tudo conforme o artigo 12 do Decreto-lei nº 509/69, que revela-se indubitável a inaplicabilidade do teor do art. 173, CF/88 ao caso em tela.

Suscita preliminares prejudiciais quanto ao mérito da ação fiscal, pois afirma que contém nulidade no procedimento fiscal, em especial no serviço posta, afirma que não é transporte. Diz que se equivoca a fiscalização Estadual, sendo que o autuado não pode ser considerado uma transportador em sentido estrito, como o são as transportadoras particulares. Isto porque, no serviço postal, o transporte é apenas um elo entre a expedição e a entrega do objeto remetido, ao passo em que, no caso das transportadoras particulares trata-se de uma atividade-fim.

Declara que os artigos 7º e 9º da Lei Postal (Lei nº 6.538/78) fazem referências ao recebimento, transporte e entrega de objetos de correspondências, evidenciando que o serviço postal em qualquer de suas modalidades, monopolísticas ou não, tem por base três ações praticadas em cadeia, quais sejam o recebimento, o transporte e a entrega de objetos postais. Aqueles são sempre praticados nessa ordem, não podendo ser interpretados ou analisados isoladamente. Cada uma dessas ações são fases encadeadas que resultam na execução do serviço postal. É preciso que, assim como se efetuou a coleta, realize-se também a entrega do objeto postal ao destinatário, o que se concretiza com o seu encaminhamento.

Explica que o serviço postal é muito mais complexo que um simples serviço de transporte. Aquele oferece segurança, inviolabilidade do objeto postal, regulamentação legal que exige a continuidade, universalidade e confiabilidade garantidos pela União Federal, através da Impugnante, que é empresa vinculada ao Ministério das Comunicações. Ressalta que tais garantias derivam da vontade do legislador pátrio, regras rígidas ditadas pela Constituição, pela legislação infraconstitucional e pelo Direito Administrativo. Aquelas não são de observância obrigatória pelas transportadoras comerciais, reguladas pela livre iniciativa e sem controle pelo Estado.

Esclarece que o transporte seja ele humano, animal ou de bens, é efetuado por empresas transportadoras. Já o transporte, no serviço postal, está incutido como uma parte do conceito deste, não podendo ser avaliado como item autônomo, mesmo porque não só as encomendas são transportadas, também o são as cartas, cartões postais, vales postais, telegramas, e demais objetos conceituados legalmente como objetos postais.

Registra que o serviço postal somente é realizado pela ECT, sendo específico e consagrado pela Constituição Federal como tipicamente público (art. 21), não podendo, assim, ser confundido com uma atividade genérica e abrangente. O particular aceita o transporte do seu cliente se quiser. Contudo, para a ECT essa discricionariedade é vedada por Lei, pois ela tem a obrigação

legal de oferecer e garantir o serviço postal a todos os cidadãos brasileiros, independentemente de distinção de credo, cor, raça ou ideologia política. Ademais, o particular fixa seus preços de acordo com seus custos e com a margem de lucro que pretende auferir; a Impugnante, por sua vez, depende da aprovação de tarifas, realizada por Órgãos do Governo Federal (Ministério da Fazenda etc.).

Afirma que não há previsão legal para a exação em tela, porquanto o transporte, no serviço postal, não é fato econômico de relevância jurídica, escapando à hipótese de incidência legalmente estabelecida.

Nas questões de mérito, afirma que a ECT tem imunidade tributária. Assevera que o Estado da Bahia, no caso, a Fazenda Pública, é carecedora do direito de Cobrança do ICMS em face da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, por esta pessoa jurídica federal gozar da imunidade tributária, amparada pelo art. 12 do Decreto-lei nº 509/69, e ainda pelo preceito constitucional onde trata da imunidade recíproca entre as esferas governamentais, ou seja, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios gravarem impostos sobre a renda, serviços e patrimônio uns dos outros, portanto, incabível a cobrança por não poder a ECT figurar no pólo passivo da cobrança de ICMS, conforme estatuído no art. 150, VI, “a” da CF/88.

Esclarece acerca da imunidade tributária: *“Imunidade é a impossibilidade de incidência, decorrente de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo, exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é tipicamente uma limitação à competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhe são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas”*

Argui que sendo a ECT uma Empresa Pública da Administração Indireta Federal, enquadra-se perfeitamente na imunidade prevista no referido artigo. Apesar da afirmação contida na definição de Empresa Pública, na realidade elas podem desempenhar duas funções completamente distintas: a) explorar atividade econômica, b) prestar serviço público.

Exemplifica as distorções citando palavras do Mestre Geraldo Ataliba sobre a prestação de serviço público pelas Empresas Públicas e a exploração da atividade econômica.

Traz definição do Decreto-Lei nº 200/67, proposta pelo legislador daquela época sobre Empresa Pública, não foi feliz, pois somente a condicionou como exploradora de atividade econômica, esquecendo-se, do principal, que é ser prestadora de serviço público. Cita palavras do Mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, sobre o real enquadramento da ECT como prestadora de serviço público e pensamentos de Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba. Transcreve entendimento do mestre Cirne de Lima, em sua obra “Princípios de Direito Administrativo”, retrata, com categoria e clareza, o conteúdo de serviço público.

Conclui que o que designa o serviço público é a atividade constitucionalmente ordenada, própria do Estado, bem ao contrário da exploração econômica, própria do setor privado. Outrossim, para melhor elucidar a questão e demonstrar que a ECT, por imperativo constitucional, é imune a qualquer tipo de imposto, por estar amparada pela imunidade recíproca.

Disse que poder de legislar sobre os serviços postais está nos termos do artigo 22, inciso V, da Constituição Federal de 1988, cabe a União Federal, de forma privativa, legislar, entre outras matérias, sobre o serviço postal. Por ser de estrita competência, a Lei nº 6.538/78, define o serviço postal e de telegrama. Reproduz os arts. 7º, 8º, 9º, 25, 26, 27 da CF/88.

Salienta que além das atividades correlatas ao serviço postal, prevista na Lei já citada, o mesmo diploma legal define que a exploradora daqueles serviços poderá, ainda, nos termos do artigo 2º, parágrafo 1º, letra “d”, exercer outras atividades afins. Deve-se, por conseguinte, ater, também, ao vocábulo afinidade, buscando o seu significado: *“afinidade. (Do lat. Affinitate) S.f. 1 - Relação, semelhança, analogia: Há grande afinidade entre a língua portuguesa e a galega. 2 - ...*

3 - *Conformidade, identidade, igualdade: afinidade de gosto; afinidade espiritual.* 4 - ...”.

Pontua que os serviços de recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas, exercidos pela União, através da Impugnante, por força do estabelecido no artigo 9º da Lei nº 6538/78, não estão compreendidas no regime de monopólio, pelo que podem ser prestados por particulares. Mas, pela interpretação do artigo 21, inciso X da Constituição Federal de 1988 é forçoso frisar que cabe à ECT o recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas postais, visto o preceituado no artigo 7º da Lei nº 6.538/78. Portanto, os serviços de encomendas e valores são serviços públicos, visto que: *“-o artigo 7º da Lei n.º 6.538/78 estabelece que o serviço postal compreende o recebimento, a expedição, o transporte e a entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas; -o parágrafo 3º do mesmo artigo 7º preconiza que “constitui serviço postal relativo a encomendas a remessa e a entrega de objetos, com ou sem valor mercantil”; -a Impugnante é obrigada a executar o serviço postal – que compreende encomendas por disposição legal – tem todo do território nacional, constituindo, portanto, o serviço postal de encomendas a sua finalidade legal; -a ECT somente pode recusar a prestação do serviço postal de encomenda (em qualquer modalidade), nas hipóteses previstas no art. 13 da Lei nº n.º 6.538/78”.*

Aborda que o fato de não serem exclusivos não lhe retira o caráter público, visto que, *mutatis mutatis*, o serviço médio por excelência, é um serviço público, mas que pode ser prestado por particulares com ampla liberdade. O fato é, não pode o Estado relegar à iniciativa privada tão somente a prestação de serviços que tenham natureza público, nesses serviços, o Estado necessariamente deverá estar presente, podendo permitir que a iniciativa privada também esteja, em maior ou menor grau de participação. Acrescenta que, para a ECT, a quem a lei irrogou o encargo de executar o serviço (público) postal, não pode haver MERCADORIA. Deve haver singelos objetos postais, legalmente qualificados como correspondências, valores e encomendas. Para os interessados (remetentes e destinatários) serão objetos afetivos, financeiros, morais, negociais, intelectuais, culturais, administrativos ou “mercadorias”. Afirma que são todos iguais, uma só coisa: OBJETO POSTAL, nos termos do artigo 47 da Lei nº 6538/78.

Alude que apesar de não ser o entendimento do Órgão Público responsável pelo lançamento e cobrança do ICMS, deve ser considerado como objeto postal, portanto, a remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal. Portanto, todas as atividades que envolvam o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos, valores e encomendas podem, e devem, ser caracterizados como serviço postal.

Alega quanto à recepção pela CF/88: Decreto-lei nº 509/69 e Lei nº 6.538/78, pois afirma que não foram recepcionados pela atual Constituição. Transcreve explicações do Mestre Celso Ribeiro de Bastos. Ainda, observar, que a presente está a tripla condição para que se diga recepcionada a Lei nº 6.538/78, pois, na ordem constitucional anterior, como na atual, é da competência privativa da União manter o serviço postal e telegráfico e sobre ele legislar. Quanto ao Decreto-lei nº 509/69, dúvidas existem se o art. 12 foi recepcionado em sua totalidade ou apenas em parte.

Conclui que: *“- isenção de direitos de importação – Imposto de Importação – imposto federal de competência exclusiva da União. Pode a União isentar pessoas jurídicas/físicas do pagamento desse imposto; - imunidade tributária – com base no art. 150, VI, “a” da CF/88 – imunidade recíproca; - impenhorabilidade de seus bens, venda e serviços – todos os bens e poder da ECT são da União, portanto seus bens são inalienáveis e impenhoráveis; - foro – art. 109, I, da CF/88”.*

Afirma que está demonstrada a recepção do art. 12 do Decreto- Lei nº 509/69, pela Constituição Federal. Assim, a ECT: a) goza de imunidade prevista no art. 150, VI, alínea “a”, da CF/88; b) não pode ter seu patrimônio diminuído por qualquer tipo de imposto, por ser patrimônio da União; c) não pode ter seus serviços onerados tributariamente, por serem seus serviços públicos, de competência exclusiva da União.

Reitera, novamente, que a ECT é imune a qualquer tipo de imposto, conforme artigo 150 da CF/88, por ser prestadora de serviços públicos, por delegação da União, extraindo-se daí que o exercício

indireto é da União e ECT tem o *munus*.

Argumenta que quanto a receptividade do Decreto-lei nº 509/69, no qual cita a alteração feita ao art. 173 da nossa Carta Magna, através da Emenda Constitucional n. 19, de 04/06/98, quando dispõe que, “...*lei ordinária irá disciplinar o estatuto jurídico da Empresa que presta serviço público*”. No entanto, disse que não existindo até a presente data, referida lei disciplinadora, subsiste *in totum*, a aplicabilidade do disposto no Decreto-Lei nº 509/69.

Alega quanto o lançamento do ICMS. Reclama que na matéria tributária, o legislador constituinte pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação forjou, portanto, um sistema rígido de distribuição de competências. Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem o poder tributário, mas, sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício. Cita o jurista ROQUE ANTONIO CARRAZZA, em “ICMS”, Malheiros Editores Ltda., 1994, pág.15.

Pontua que a Constituição brasileira contém, portanto, grande número de preceitos que talham, de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação. Em razão disto, o legislador ordinário, ao descrever os vários aspectos da norma jurídica instituidora (ou majoradora) de cada tributo, deve observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício de sua competência tributária. Reproduz entendimento ELIZABETH NAZAR CARRAZA.

Salienta que a CF/88, discrimina as competências tributárias, estabeleceu – ainda que por vezes, de modo implícito e dando certa margem de liberdade para o legislador ordinário genérico de cada exação. Noutro falar, apontou as hipóteses de incidência possíveis, o sujeito possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível das várias espécies e subespécies de tributos. Logo, o legislador, ao exercer a competência tributária de sua pessoa política, deverá ser fiel à norma padrão de incidência do tributo, pré-traçado na Constituição de 1988. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, por meio de lei (art. 150, I, da CF), não pode fugir do arquétipo constitucional. Feitas estas considerações, cumpre esclarecer que o ICMS vem genericamente previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, que estatui: “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*”

Declara que a sigla ICMS alberga, portanto, pelo menos cinco impostos diferentes, a saber a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias) b) o imposto sobre serviços de transportes interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Salienta, ainda, que a regra-matriz do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias é a operação e, não, a mera circulação física de mercadorias, e o transporte interestadual e intermunicipal o praticado com o intuito de lucro. Acrescenta que a circulação jurídica (e, não meramente física) pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade de mercadoria. Sem mudança da titularidade de mercadoria não há tributação por meio de ICMS.

Reitera que nos termos circulação e mercadorias qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Logo, 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.

Reafirma que a ECT é uma empresa pública federal, cujo objeto de atividade é o serviço público de recebimento, expedição, transporte e entrega de correspondências e afins, serviço esse monopolizado ou não, como no caso dos serviços de valores e encomendas, o que faz necessário

demonstramos a diferença ente serviço público, produtos e remuneração do serviço público. Traz argumentos de AMILCAR FALCÃO, sobre o Fato Gerador da Obrigação Tributária, 2ª ed., RT, p.26/27, a ausência dos elementos relevante para a caracterização do fato gerador.

Sustenta que a essência do Serviço de Transporte Postal, tem-se que não está incluso no conceito de fato gerador de ICMS esculpido na Lei Estadual nº 6.284/97 não podendo ser tributado ante ao princípio da legalidade dominante no sistema tributário pátrio (artigo 150, I, CF/88 e artigo 114, CTN).

Denota que a simples leitura do texto da Lei Estadual indica a inexistência de qualquer referência ao Serviço de Transporte Postal como fato gerador do ICMS, não cabendo ao Fisco Estadual pretender uma interpretação de forma expansiva de uma legislação que, para a segurança do contribuinte tem uma interpretação restritiva. Nessa interpretação, diz que o agente tributante pretende que o Serviço de Transporte Postal seja integrado como um mero serviço de transporte ou comunicação, o que com devida venia não se pode conceber à luz do que dispõe toda a legislação que permeia o assunto.

Reporta que a ECT, por ser uma empresa que acampa todo o território nacional, e por estar prestando um serviço público à comunidade, faz o serviço de transporte, serviço esse por extensão público, pois, enquanto operadoras particulares podem e recusam encomendas quando a entrega de objetos lhes pareçam extremamente oneroso, a ECT, por prestar um serviço público, não lhe é permitido a recusa de qualquer objeto, já que dispõe do serviço em prol da comunidade.

Esclarece que se o serviço postal da ECT, por ser público, não está sujeito à tributação, por óbvio que o serviço de transporte por ela executado segue o mesmo trilho, ou seja, não pode ser objeto de tributação por parte do Estado, como almeja fazê-lo o da Bahia, cobrando de forma abusiva e indevida o ICMS. Ademais, o transporte realizado pela ECT não tem o mesmo objeto das empresas privadas, qual seja, a obtenção de lucro, pois, na maioria das vezes o transporte realizado onera a empresa, e não lhe garante um superavit em suas contas, posto que os preços cobrados pela Impugnante cobrem apenas o custo do transporte, o que impede a cobrança do imposto, pois, o serviço de transporte, por mais esse motivo, deve ser considerado como serviço público.

Chama atenção que o autuado tem como atividade meio o serviço de transporte, posto que, seu objetivo principal é a entrega de objetos postais, o que demonstra também ser a atividade de transporte realizado pela ECT um serviço público e não um serviço particular de transporte de mercadorias, posto que, os bens transportados pela ECT são considerados objetos postais, e não mercadoria, como faz crer o Fisco, estando, portanto, protegidos pela legislação contra a violação, sob pena de ensejar a abertura de inquérito policial e até mesmo o início de ação penal por violação de correspondência. Portanto, se a ECT presta serviço de transporte, esse serviço está a disposição de qualquer cidadão, não podendo a ECT recusar qualquer objeto, por mais longe, distante e ermo que possa se encontrar o destinatário, o que torna o serviço público; desta forma, o transporte realizado pela ECT não tem o objetivo de lucro, mas de prestação de serviços à comunidade, serviço público por excelência, posto o objetivo da empresa quando de sua criação; e, sendo o serviço de transporte um serviço público, os objetos transportados são objetos postais, protegidos pela legislação, só podendo haver a violação do conteúdo nos casos permitidos pela Lei nº 6.538/78, no artigo 10.

Desta forma, o serviço de transporte realizado pela ECT, através de seus próprios meios ou por terceirização, conforme autorização contida no § 3º do artigo 2º da Lei nº 6.538/78, é desenvolvido no interesse da coletividade, para cumprir sua finalidade legal. Caso haja interesse em fracionar ou mesmo isolar qualquer uma das atividades desenvolvidas pela ECT, quais sejam, o recebimento, a expedição, o transporte e a entrega de objetos postais de modo geral, estar-se-á confundindo meios com fins; pior, é fazer abstração do fim (serviço público) para tratar abusivamente os meios como coisas isoladas e autônomas.

Acrescenta que a ECT não faz contrato de transporte com os usuários do serviço postal. Presta o serviço postal a quem os solicite, obedecendo as limitações impostas pela lei. A relação jurídica entre a ECT e o usuário – inclusive o serviço postal de encomendas – é regida pelo direito administrativo e não pelo direito privado.

Afirma, novamente que não realiza a ECT – quando executa o serviço postal – o transporte. Não se equipara a uma empresa transportadora privada. A atividade (não serviço) que desempenha, levando objetos de um para outro lugar, não configura serviço de transporte. É mera atividade meio, simples segmento intermediário, sem o qual seria impossível cumprir a sua finalidade legal – prestar serviço postal a toda a coletividade.

Pontua que a coincidência está numa só fase do serviço postal executado pela ECT. Tudo o mais é diferente, a começar do regime jurídico de cada atividade. E a terminar pela necessária consideração conjunta do complexo de atividades cujo encadeamento organizado e sistemático configura o que, juridicamente, se designou serviço postal. Assim, a ECT não pode ser considerada como responsável tributária pelo recolhimento do ICMS sobre serviço de transporte de objetos postais, mesmo que seja de encomendas. Ademais, se a ECT não é contribuinte do ICMS nem se lhe pode exigir esse imposto em razão do “transporte” que realiza, não há que se falar também na ausência de emissão de nota fiscal para serviço IMUNE e, por via de consequência, na exigência de multa por obrigação acessória que, neste caso, segue a principal.

Transcreve jurisprudência acerca do tema ora embatido, a Justiça Federal em 02 (dois) Estados da Federação já manifestou-se no sentido de o serviço postal executado pelo autuado, não configura hipótese de incidência de fato gerador do tributo ICMS. A 7ª Vara Federal do Ceará, nos autos do Processo nº 93.4753-1, declarou inexistir relação jurídica que obrigue a ECT a promover o recolhimento de ICMS sobre os serviços postais. Manifestação da 2ª Vara Federal de Porto Alegre/RS, nos autos 91.0001190-8 e 91.0000112-0. Entendimento das decisões judiciais esposado pelo Setor Consultivo, da Inspeção Geral de Tributação, da Coordenação da Receita Estadual, da Secretaria da Fazenda do Paraná, na Consulta nº 195/92, formulada pelo Fundo de Participação dos municípios sobre a ECT e do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, do Estado do Paraná, apreciando o Auto de Infração nº 01.3685761-4, lavrado contra a ECT, proferiu o Acórdão nº 283/94 - SÚMULA ICMS – SERVIÇO POSTAL. IMUNIDADE.

Repete normas constitucionais (art. 150, I) e infraconstitucionais (CTN, 114) exigem que haja exata adequação do fato à norma, sem o que não se configura a hipótese de incidência. A insistência na cobrança desse tributo fere inequivocamente essas normas citadas e outras garantias constitucionais (Eduardo Marcial Ferreira Jardim, em Dicionário Jurídico Tributário, Ed, Saraiva, 2ª edição, p. 156).

Informa que a legislação tributária exige que o fato esteja plenamente ajustado a norma, vale dizer não admite dúvida. Dúvidas havendo, não há fato impositivo. Essa é a regra, simples e segura. Se assim é, pode-se asseverar que a lei tributária será sempre interpretada pela maneira mais favorável ao contribuinte, toda vez que houver dúvidas quanto a capitulação legal do fato.

Destarte, afirma que inexistente fato gerador de tributação pelo fisco, posto que os serviços de transportes executados pela ECT, não constituem hipótese de incidência tributária capaz de dar ensejo a existência de fato gerador de ICMS, consoante a legislação estadual que regula o assunto. Assim, fica demonstrada a inexistência de fato gerador de ICMS na presente demanda fiscal, já que a capitulação utilizada pelo Fisco Estadual para tributação de Serviço de Transporte de encomendas, como sendo mero transporte ou equivalente, não se adequa ao caso concreto, onde o que existe realmente é a prestação de serviço público, nos termos da Lei nº 6538/78.

Afirma a inexistência de solidariedade, conforme fundamentos lavrados na Notificação Fiscal ora discutida o teor dos artigos 201, I c/c artigo 39, I, alínea “d” do RICMS/97. Explica que o primeiro dispositivo obriga os “contribuintes do ICMS” e, conforme já abordado em tópico anterior, a ECT, por gozar da prerrogativa da imunidade tributária, não se enquadra em tal categoria. Além disso, incabível é a responsabilização solidária da Notificada, já que não se

constitui como uma transportadora, mas sim como uma prestadora de serviço público postal.

Esclarece que a norma do artigo 39 trata de transportadoras em sentido estrito, ou seja, das empresas que executam serviços de transporte como atividade – fim, o que não é, como já demonstrado, o caso dos Correios. Diante disso, não pode o Fisco estadual ampliar o alcance do mencionado dispositivo, já que o autuado está fora do âmbito de sua aplicação. Assim, restrita a aplicabilidade dos artigos 201 e 39 do RICMS/97 às transportadoras comerciais, contribuintes de ICMS, não há que se falar em responsabilidade solidária da ECT *“por transportar mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal”*.

Alega, ainda, o excesso de execução, pois chama atenção ao princípio da eventualidade, na remota possibilidade de vir a ser a Embargante condenada ao pagamento dos tributos objeto do presente Auto de Infração, impugna os valores apresentados pela Fazenda Pública Municipal, por excesso de execução.

Pontua que as bases de cálculo utilizadas pelo Fisco estão incorretas, tendo em vista que utilizou os valores dos faturamentos de todos os Estados da Federação, pois os valores estão contidos os faturamentos não apenas no âmbito do Estado da Bahia, mais também, valores de SEDEX e suas modalidades de outros Estado da Bahia, sem nunca o SEDEX e sua diversas modalidade serem postados, transportados ou entregues no âmbito do Estado da Bahia. Não sendo, assim, incidência de ICMS.

Afirma ser absurda hipótese entender-se válida a cobrança do ICMS sobre o serviço postal de Sedex e diversas modalidades, requer a exclusão da base de cálculos dos valores dos serviços Sedex nas sua diversas modalidades prestados nos demais Estados da Federação, embora o valores são faturados no Estado da Bahia. Além desses valores, também, deverão ser descontados da base de cálculos os valores pagos pela ECT referentes à: *"a) indenizações pagas pela ECT aos usuários do serviço em caso de extravios, roubos/furtos e entregas em atraso; b) fretes e carros pagos a terceiros; c) peças e acessórios de veículos; d) serviços de transporte contratados com terceiros e e) transporte de malas e malotes"*.

Percebe que o Fisco não apresentou bases de cálculo corretas. Constata, também, cerceamento do direito de defesa da ECT acerca do valor cobrado pelo fisco, motivo por que requer a nulidade do referido Auto de Infração.

Requer que seja acolhida a nulidade ou que seja julgada a Improcedência da Notificação Fiscal.

Presta informação fiscal, fls. 140/149, o autuante informa que o cerne da matéria ora guerreada é de ordem constitucional, quando a Impugnante assegura, para rebater a cobrança do ICMS sobre os serviços operacionais denominados SEDEX, que goza da imunidade tributária recíproca, *ex vi* do art. 150, VI, “a”, da CRFB/88.

Observa que padece à Administração Tributária, por meio dos seus órgãos e agentes, a manifestação em qualquer matéria de cunho constitucional. Aqui não é palco adequado ao enfrentamento de tal demanda. A discussão que se trava em torno do assunto prende-se ao controle difuso de constitucionalidade, da alçada, portanto, do Poder Judiciário. Com efeito, explica que as atividades relativas ao transporte por SEDEX, em suas diversas modalidades, não se incluem no rol de serviços postais explorados pela União em regime de monopólio, a que alude o art. 9º da Lei nº 6.538/78, uma vez que aqueles serviços são equiparados aos prestados pelas empresas privadas, que atuam neste mesmo segmento de mercado, portanto com as mesmas condições concorrenciais, e que recolhem o ICMS pela referida prestação dos serviços de transporte realizado.

Esclarece que os serviços de transporte de bens, mercadorias, através do chamado SEDEX não constituem um mero serviço de transporte postal – e com o qual não se confunde –, como quer a Impugnante. Transportam-se, como é de notório conhecimento, mercadorias e encomendas de até expressivos volumes e valores, e não apenas de simples e pequenas encomendas.

Pontua que com a expansão do comércio varejista “fora do estabelecimento”, principalmente alavancado pelos meios de comunicação, em destaque a Internet, cada vez mais se vendem mercadorias para entrega aos seus adquirentes, nos mais diversos lugares deste País, tanto dentro quanto fora do Estado. E o transporte dessas mercadorias até o destino dos seus adquirentes é realizado, sempre, por meio de empresas especializadas no ramo, tanto por via terrestre, aquática ou aérea. Salienta que uma das empresas que é mais requisitada para esse serviço de transporte é, sem dúvida, a ECT (isso é um fato notório), porque possui uma expressiva frota de caminhões e carretas e uma excelente estrutura de atendimento e apoio logístico que propiciam a rápida entrega do bem.

Aduz que os valores cobrados pela ECT para esse tipo de transporte não se consideram “baratos”, aliás, são preços de mercado. Quem efetua compra nessa modalidade sabe muito bem quanto é o preço de um SEDEX. Não se trata, pois, de uma simples taxa, uma simples tarifa; não se usa selo. Enfim, diz que não há como confundir esse tipo de transporte com um serviço postal, que não é, como sustenta o autuado.

Declara que o art. 7º da Lei nº 6.538/78 (recepcionada pela atual Carta Magna) define com clareza solar o que é serviço postal: carta, cartão-postal, impresso, cecograma e pequena encomenda. Não se pode conceber o transporte de mercadorias via SEDEX com transporte de pequena encomenda. E afirma que não é somente a ECT que efetua esse tipo de transporte: há várias empresas privadas transportadoras no mercado que o fazem, portanto, não sendo um serviço monopolizado por essa Empresa Pública; ao contrário, é um serviço concorrencial. E se assim o é, a ECT não poderá gozar de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado, sujeitando-se, neste diapasão, ao regramento do art. 173, § 2º, da Constituição Federal, por realizar uma atividade vinculada ao ICMS, tal como realizam as demais empresas, suas concorrentes.

Argumenta que em nenhum momento do levantamento fiscal, que resultou na lavratura do Auto de Infração sob embate, buscou-se a cobrança de ICMS sobre serviços postais, mesmo porque são serviços públicos, imunes à tributação, como preconizados no art. 150, VI, “a”, da CF/88. Não há que se falar em fato gerador do ICMS sobre tais serviços.

No que diz respeito ao RE 601392, interposto pela ECT em face do Município de Curitiba/PR, ressalta que esta matéria restringe-se completamente dissociada do ICMS, uma vez que a Corte Suprema reconheceu imunidade recíproca em relação ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas atividades exercidas pela Empresa que não tenham características de serviços postais, não se falando, pois, em ICMS.

Ressalta, ainda, sobre a inexistência de solidariedade, alegando que o Fisco estadual utilizou como fundamento para a “*lavratura da Notificação Fiscal (sic)*” o teor do artigo 201, I, c/c art. 39, I, “d”, do RICMS/97, comete um equívoco, não procedendo, assim, a sua alegação, já que em nenhum momento, falou-se em responsabilidade por solidariedade com transportadores em relação a mercadorias transportadas desacompanhadas de documentação fiscal ou qualquer alusão a falta de emissão de documentos fiscais, muito menos figurando no feito fiscal os aludidos artigos do RICMS.

Enfatiza que também causa estranheza o enunciado na impugnação sobre o “excesso de execução”, quando a Impugnante, qualificando-se de “*Embargante*”, pontua que se for “*condenada ao pagamento dos tributos objeto do presente Auto de Infração, impugna os valores apresentados pela Fazenda Pública Municipal, por excesso de execução (grifou-se)*”.

Discorre que não cabe falar em “execução”, quando o embate processual está na esfera administrativa. Sequer o crédito fiscal, objeto do Auto de Infração em tela, tenha sido definitivamente constituído. Aqui, não há que se falar em “embargo”, que ocorreria no bojo do processo jurisdicional. Quando a Impugnante cita como sujeito ativo a Fazenda Pública Municipal, é de se acreditar que esta parte de sua impugnação tenha se referido a outro processo que, por engano, veio constar da sua peça impugnatória ao Auto de Infração, que ora se guerreia.

Aborda que no tópico “*DO EXCESSO DE EXECUÇÃO*”, o autuado (numa redação um tanto confusa) afirma que as bases de cálculo, para a exigência do imposto, estão incorretas, uma vez que teriam sido utilizados faturamentos de SEDEX de outros Estados da Federação.

Reporta que a ideia que se tem, no que diz respeito a este questionamento, é de que o mesmo não se prende à impugnação propriamente dita ao Auto de Infração em apreço, pois a Impugnante o faz dentro do tópico “*DO EXCESSO DE EXECUÇÃO*”. É possível que esteja se referido a um embargo a um determinado processo de execução fiscal. Todavia, em se considerando de que a sua manifestação nesse sentido, em tese se prende ao Auto de Infração ora discutido, é de se afirmar que não procede, de forma alguma, esse seu enfoque.

Disse que como o autuado não escritura livros fiscais, a despeito de obrigar-se a tal, apenas o fazendo quanto ao livro de Registro de Entradas, ainda assim de maneira precária (não lança todos os documentos relativos à aquisição de mercadorias e serviços e não obedece às formalidades preconizadas na legislação tributária para a escrituração), todos os levantamentos foram efetuados diretamente na sua escrita contábil.

Declara que para apuração do ICMS devido, as bases de cálculo foram extraídas do Razão Contábil da ECT, Filial da Bahia, relativamente ao período de 01/01/2010 a 31/12/2010, anexado ao PAF em questão sob o número de fls. 12 a 91, pois além do livro Razão Contábil, a própria ECT elaborou e apresentou ao autuante um demonstrativo-resumo desse Razão, totalizando as receitas pelos seus respectivos códigos, mês a mês, que se encontra anexado ao PAF sob as fls. 05 a 10. Os valores ali totalizados correspondem exatamente ao total dos lançamentos individuais do Razão, este utilizado para todos os levantamentos das receitas de SEDEX, visando apurar-se a base de cálculo.

Acrescenta que todos os registros contábeis contidos em tal livro Razão, com as suas diversas rubricas, referem-se exclusivamente às operações realizadas pela Impugnante no Estado da Bahia. Todos os estabelecimentos filiais da ECT, nos diversos Estados, têm a sua contabilidade própria – e não poderia ser de outra forma, sendo observado que o livro Razão Contábil, verifica-se no seu cabeçalho os seguintes dizeres: “*ECT Razão Contábil - Período de 01/01/2010 a 31/12/2010*”.

Registra que do lado esquerdo desse cabeçalho, observa-se a indicação: “CIA 00008 DR – BAHIA”, denominação que se dá à unidade da ECT neste Estado. A sigla “DR – BAHIA” significa precisamente Delegacia Regional da Bahia, tal como figura no preâmbulo da presente impugnação.

No que se refere a retirada da base de cálculo do ICMS os valores relativos às indenizações por ela pagas aos usuários do serviço em caso de extravios, roubos/furtos e entrega em atraso; fretes e carretos pagos a terceiros; peças e acessórios de veículos; serviços de transporte contratados com terceiros e transporte de malas e malotes, sustenta que não cabe ao autuante fazê-lo, aliás, não faz parte de um procedimento regular de auditoria fiscal nesse sentido.

Menciona que as indenizações pagas aos usuários do serviço no caso de extravios, furtos ou roubos de mercadorias transportadas ou sobre entregas em atraso são itens contabilizados como despesas do estabelecimento, da mesma forma como se dá em relação ao emprego de peças e acessórios para manutenção de veículos, que são despesas de consumo. Tudo isso tem reflexo na apuração de resultados e não dedução direta da receita operacional pela prestação dos serviços, com vistas ao ICMS.

Pontua que os serviços de transporte contratados ou subcontratados com terceiros, sejam a título de fretes, carretos, transporte de malas e malotes, se houver a incidência do ICMS, conferem ao tomador do serviço o direito à utilização do respectivo crédito fiscal, para abatimento do *quantum* devido pela receita gerada pela prestação do serviço. Neste diapasão, os valores pagos a esses terceiros não são dedutíveis diretamente dos valores das receitas apuradas, mas, apenas a compensação do ICMS, desde que escriturados regularmente nos livros fiscais próprios.

Declara que o autuado não escritura os obrigados livros fiscais, apenas o fazendo quanto ao livro de Registro de Entradas, ainda assim de maneira precária. Nessa esteira, não há como conhecer os créditos fiscais gerados pela contratação/subcontratação de serviços de transporte, de sorte que se possa efetuar a compensação do débito gerado pela prestação dos serviços.

Explica que para apuração da receita operacional, objetivando obter-se a base de cálculo do imposto, todos os levantamentos foram realizados diretamente na contabilidade da ECT (Filial do Estado da Bahia), através do livro Razão Contábil, na coluna “saldo atual C” (o “C” é designação de saldo Credor), respeitando-se todos os abatimentos consignados na coluna “débito”, a exemplo de estornos de sedex, acertos para regularização de lançamentos, tal como se observa dos documentos anexados (fls. 12 a 91).

Quanto ao não abatimento de valores a título de créditos fiscais sobre os serviços de transporte contratados com terceiros (em operações tributadas), a que teria direito o impugnante, em obediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, declara que restou absolutamente impossível ao autuante levar tais grandezas em consideração, pois, como já dito, tais aquisições não foram registradas no livro Registro de Entradas (este escriturado apenas de forma precária) e ausência de escrituração dos demais livros fiscais obrigatórios.

Quanto ao cerceamento ao direito de defesa alegado, afirma que não passa de uma fantasia, uma vez que, exaustivamente, exerceu o direito de se defender, tal como consta de sua peça impugnatória.

Pede pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, imputa ao sujeito passivo o não recolhimento do ICMS em razão de Prestação de Serviço de Transporte que, apesar de não ter sido tributada pelo autuado é sofre incidência do ICMS.

O sujeito passivo, em suas preliminares, argui nulidade do presente Auto de Infração, alegando sob a tese de que é contemplada pela imunidade tributária recíproca, já decidida pelo Supremo Tribunal Federal, ao recepcionar o Decreto instituidor dos Correios, não cabendo a exigência de ICMS sobre os serviços postais desempenhados pela ECT.

Entende que a não incidência deflui da sua imunidade relativa aos impostos estaduais e municipais, conforme dispõe o art.150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, bem como caso não houvesse tal imunidade, que os fatos, alvo da presente exigência, não sofrem incidência do ICMS.

No que alude a arguição de ilegitimidade passiva, a atividade exercida pelo sujeito passivo, alvo da exigência tributária em lume, possui natureza jurídica de serviço de transporte de encomendas, equiparando-se aos serviços prestados pelas transportadoras, o que não se confunde com as atividades relacionadas ao serviço postal (telegrama, correspondências, etc.), ou seja, a imunidade alegada pelo defendente se aplica exclusivamente às suas atividades, e não às mercadorias que o autuado transporta mediante pagamento pelo serviço prestado, o que, diferente do alegado, lhe enquadra na sujeição passiva direta da presente relação obrigacional.

A atividade desenvolvida pelo autuado na prestação de serviço postal é que está amparada pela imunidade recíproca pois tem natureza de serviço público, atividade que é exercida pela ECT em regime de monopólio. No que concerne ao serviço de transporte de encomendas, constitui uma atividade econômica, estando o autuado concorrendo com as demais empresas que prestam, através da atividade privada, os serviços de transportadoras de encomendas, albergando a incidência do ICMS, portanto, contribuintes desse tributo.

Em consonância com os autuantes, quanto a arguição 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”.

As atividades desenvolvidas pela ECT, portanto, sofre a incidência do ICMS, na condição de transportadora das encomendas interestaduais e intermunicipais, por ela efetuadas.

Assim, após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O exame do mérito tem como núcleo a análise dos fatos jurídicos praticados pelo sujeito passivo, no tocante a prestação de serviços de transportes, acima alinhada, para concluir se efetivamente se constituem ou não fatos geradores do ICMS, alvo da presente exigência tributária.

Não resta dúvida que o autuado não está enquadrado nas hipóteses de imunidade previstas no artigo 150 da CF/88, estando sujeito às mesmas regras das empresas privadas, consoante o disposto no art. 173, § 1º da Constituição Federal. Neste caso, ao prestar serviços de transporte de mercadorias, subordina-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, não fazendo jus ao gozo de benefícios fiscais.

O § 2º, do art. 410-A, do RICMS/97, vigente à época dos fatos, alvo da presente imputação, em relação ao transporte de mercadorias e bens feito pela ECT, prevê, 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, em relação ao qual se subordina o autuado.

No que alude as atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo concernentes à prestação de serviços postais, as decisões judiciais constantes dos autos, trazidas pelo impugnante, evidenciam que o Poder Judiciário entende que não há incidência de ICMS sobre a prestação de serviços postais. O serviço de transporte de cargas são distintos dos serviços relativos às entregas de cartas, cartões postais, vales postais, telegramas, e demais objetos conceituados legalmente como objetos postais, alvos das decisões já mencionadas.

A exigência tributária, a que se refere o Auto de Infração, cabe deixar claro, se restringe a prestação de serviços de transporte de bens, em relação aos quais, conforme já alinhado, cabe a sujeição passivo do autuado.

O impotente, em sua peça defensiva alinha decisão do STF, relativa ao Recurso Extraordinário nº RE 610392, citado pelo defendente, se imunidade recíproca em relação ao recolhimento do ISS nas atividades exercidas pela empresa que não tenha característica de serviços postais. Ou seja, o processo tem como partes a ECT e o Município de Curitiba-PR; discute a imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) em relação ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Assim, não alcança os contribuintes do ICMS, não cabendo aplicação à presente relação tributária obrigacional.

Verifico que o sujeito passivo alega que o autuante lançou como base de cálculo todos os serviços de sedex, incluindo os municipais e os demais Estados da Federação, bem como considera que devem ser excluídas da base de cálculo todos os valores retificadores correspondentes a indenizações pagas pela ECT aos usuários do serviço em caso de extravio da encomenda; restituição de taxas quando o objeto postal não tenha sido entregue a quem de direito ou, ainda, quando a encomenda é entregue fora do prazo previsto nas regulamentações internas da ECT; e as receitas canceladas por desistência do usuário do serviço postal de encomenda, bem como deveriam ser considerados créditos relativos a fretes e carretos; combustíveis e lubrificantes; peças e acessórios de veículos; serviços de transporte contratados

com terceiros; transporte de malas e malotes, conforme planilha demonstrativa, que diz ter anexado aos autos.

Conforme bem destacou o autuante, trata-se de fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal e documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos, ou seja, o autuado deveria apresentar as provas das alegações defensivas nos termos do art. 123 do RPAF/99, e não cabe a este órgão julgador buscar outras provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, ou seja, não trouxe aos autos qualquer documento para comprovar essas alegações, inclusive, não juntou a planilha demonstrativa que mencionou.

No relatório concernente ao ACÓRDÃO JJF Nº 0280-03/13, consta da informação fiscal, esclarecimento do autuante de que o sujeito passivo não apresentou escrita fiscal: *“Sobre esse fato, informa que o autuado apresentou o Ofício nº 00089/2013/SUCOC/GEINF/BA à Secretaria da Fazenda (fl. 88), deixando claro no item 2 do referido documento, que não efetua escrituração dos livros fiscais (exceto quanto ao livro de Entrada). Como não foi possível ao autuante efetuar os levantamentos dos serviços de transporte por meio da escrita fiscal, outro caminho que lhe restou foi o contábil. Por isso, todos os levantamentos fiscais foram pautados no Razão Contábil apresentado pelo autuado, conforme fls. 05 a 83 do PAF.”*

Esclarece o autuante que para apuração do ICMS devido, as bases de cálculo foram extraídas do Razão Contábil da ECT, Filial da Bahia, relativamente ao período de 01/01/2010 a 31/12/2010, anexado ao PAF em questão sob o número de fls. 12 a 91, pois além do livro Razão Contábil, a própria ECT elaborou e apresentou ao autuante um demonstrativo-resumo desse Razão, totalizando as receitas pelos seus respectivos códigos, mês a mês, que se encontra anexado ao PAF sob as fls. 05 a 10. Assim, os valores ali totalizados correspondem ao total dos lançamentos individuais do Razão, este utilizado para todos os levantamentos das receitas de SEDEX, visando apurar-se a base de cálculo.

Informa o autuante que os registros contábeis contidos em tal livro Razão, com as suas diversas rubricas, referem-se exclusivamente às operações realizadas pela Impugnante no Estado da Bahia. Todos os estabelecimentos filiais da ECT, nos diversos Estados, têm a sua contabilidade própria – e não poderia ser de outra forma, sendo observado que o livro Razão Contábil, verifica-se no seu cabeçalho os seguintes dizeres: *“ECT Razão Contábil - Período de 01/01/2010 a 31/12/2010”*.

Registra que do lado esquerdo desse cabeçalho, observa-se a indicação: *“CIA 00008 DR – BAHIA”*, denominação que se dá à unidade da ECT neste Estado. A sigla *“DR – BAHIA”* significa precisamente Delegacia Regional da Bahia, tal como figura no preâmbulo da presente impugnação.

Quanto à exclusão da base de cálculo do ICMS os valores relativos às indenizações por ela pagas aos usuários do serviço em caso de extravios, roubos/furtos e entrega em atraso; fretes e carretos pagos a terceiros; peças e acessórios de veículos; serviços de transporte contratados com terceiros e transporte de malas e malotes, cabe ao autuado apresentar a documentação probatória juntamente com os valores e as respectivas razões pelas quais considera cabível tais exclusões.

Considero pertinente a arguição defensiva de que as indenizações pagas aos usuários do serviço no caso de extravios, furtos ou roubos de mercadorias transportadas ou sobre entregas em atraso são itens contabilizados como despesas do estabelecimento, da mesma forma como se dá em relação ao emprego de peças e acessórios para manutenção de veículos, que são despesas de consumo, tem reflexo na apuração de resultados e não dedução direta da receita operacional pela prestação dos serviços, com vistas ao ICMS.

Os serviços de transporte contratados ou subcontratados com terceiros, sejam a título de fretes, carretos, transporte de malas e malotes, se houver a incidência do ICMS, conferem ao tomador do serviço o direito à utilização do respectivo crédito fiscal, para abatimento do *quantum* devido pela receita gerada pela prestação do serviço. Os valores pagos a esses terceiros não são

dedutíveis diretamente dos valores das receitas apuradas, mas, apenas a compensação do ICMS, desde documentadas e escriturados regularmente nos livros fiscais próprios.

Demonstrou o autuante que sem os registros fiscais não ha como conhecer os créditos fiscais gerados pela contratação/subcontratação de serviços de transporte, de sorte que se possa efetuar a compensação do débito gerado pela prestação dos serviços.

Explica o autuante que para apuração da receita operacional, objetivando obter-se a base de cálculo do imposto, todos os levantamentos foram realizados diretamente na contabilidade da ECT (Filial do Estado da Bahia), através do livro Razão Contábil, na coluna “saldo atual C” (o "C" é designação de saldo Credor), respeitando-se todos os abatimentos consignados na coluna “débito”, a exemplo de estornos de sedex, acertos para regularização de lançamentos, tal como se observa dos documentos anexados (fls. 12 a 91).

Quanto ao não abatimento de valores a título de créditos fiscais sobre os serviços de transporte contratados com terceiros (em operações tributadas), a que teria direito o impugnante, em obediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme afirma, fica inviável a fiscalização levar tais grandezas em consideração, pois, como já dito, tais aquisições não foram registradas no livro de Registro de Entradas (este escriturado apenas de forma precária) e ausência de escrituração dos demais livros fiscais obrigatórios.

Destaco, por fim, decisão concernente ao ACÓRDÃO JJF Nº 0280-03/13, pela procedência da mesma exigência relativa ao mesmo sujeito passivo.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129442.0012/13-0**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.673.314,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR