

PROCESSO	- A. I. N° 108491.0046/09-0
RECORRENTE	- EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0234-03/10
ORIGEM	- IFMT METRO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 30/03/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0043-12/16

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. VÍCIOS NO LANÇAMENTO. VOLUME DE PRODUTOS NÃO COMPATÍVEIS COM INTUITO COMERCIAL. NULIDADE SUPERADA PARA JULGAR IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO. Lançamento encontra-se viciado em razão da incerteza e insegurança da base de cálculo. Aplicado o Parágrafo Único do art. 155 do RPAF ultrapassada a liminar para análise de mérito. Não configuração de intuito comercial. Volume de mercadorias incompatível para se desconfigurar a operação entre não contribuintes e de presumir ato de mercancia. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 3ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 13/09/2010 que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/12/2009, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 486,00 (quatrocentos e oitenta e seis reais) em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

Infração 01. RV – Transporte de mercadorias sem documentação fiscal.

O Autuado apresentou defesa administrativa em face do Auto de Infração em epígrafe (fls. 12/38), impugnando totalmente o lançamento fiscal.

O autuante apresentou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 50/52), opinando pela manutenção do lançamento.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3ªJJF que entendeu por bem, julgar, em Decisão unânime, Procedente o Auto de Infração nos seguintes termos:

VOTO

Atribui-se nestes autos a responsabilidade solidária à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), pelo fato de uma encomenda em seu poder se encontrar sem documentação fiscal.

A defesa suscitou como preliminares razões que envolvem aspectos relacionados com a legitimidade ou não da ECT para figurar no pólo passivo da relação jurídica em questão.

Um dos fundamentos da defesa assenta-se na imunidade recíproca entre as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), relativamente a impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, uns dos outros. Essa tese, a meu ver, é infundada, pois a imunidade é do ente político tributante, somente sendo extensiva nos termos do § 2º do art. 150 da Constituição, às suas autarquias e fundações. A ECT não é autarquia nem fundação, e sim uma empresa pública. Trata-se de pessoa distinta da União, embora pertença a esta.

Outro argumento sustentado pela defesa é que não teriam sido observadas as regras do Protocolo ICM 23/88. Ora, o referido protocolo se encontra revogado há muito encontra-se revogado desde 2001! O acordo hoje

vigente é o Protocolo ICMS 32/01

A defesa, baseada num modelo ou padrão reproduzido imutavelmente em todas as autuações feitas em nome da ECT, não guarda nenhuma correspondência com a realidade, repetindo uma fórmula genérica para todos os casos, falando de coisas alheias ao cerne do lançamento, pois nela a ECT se preocupa basicamente em precaver-se, a si própria, contra a tributação de seus serviços – fato que nada tem a ver com o objeto da presente autuação. Em toda a extensa defesa, apenas algumas linhas atentam para a matéria objeto deste Auto de Infração.

O cerne da discussão é este: atribui-se à ECT a responsabilidade pelo ICMS devido em virtude de uma encomenda confiada a ela se encontrar desacompanhada de documento fiscal. Cumpre então analisar se, nessa situação, pode ser atribuída à ECT a responsabilidade pelo imposto devido por terceiro.

Uma pessoa, física ou jurídica, pode ser obrigada a pagar tributos de sua própria responsabilidade ou de responsabilidade direta de outrem. Quando alguém paga tributos de sua própria responsabilidade, por ter realizado o fato gerador da obrigação tributária, diz-se que essa pessoa é contribuinte. Por outro lado, quando alguém é levado, nos termos da lei, a pagar tributo devido por outra pessoa, assume a condição de responsável.

A defesa sustenta a tese de que os arts. 39 e 201 do RICMS não prevêem a figura da solidariedade no caso da ECT, haja vista que a norma, ao atribuir a responsabilidade por solidariedade, se reporta aos “contribuintes do ICMS”, e a ECT, por gozar, a seu ver, da prerrogativa da imunidade tributária, não se enquadraria na categoria de “contribuinte”.

O art. 39 do RICMS (reproduzindo o art. 6º da Lei nº 7.014/96) prevê a chamada responsabilidade solidária nestes 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;”

A ECT alega não ser “transportadora” de mercadorias. Admitindo-se a sua tese, exclui-se a possibilidade de tipificação de sua responsabilidade no inciso I, “d”, do art. 39, acima transcrito, mas a tipificação apenas muda de endereço, recaendo na hipótese do inciso V, supra: é solidariamente responsável qualquer pessoa, em relação às mercadorias que detiver desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Tem prevalecido neste Conselho a jurisprudência de que os Correios estão sujeitos às normas da responsabilidade solidária.

Sendo assim, ultrapassadas as preliminares suscitadas no que concerne à natureza da ECT e às formalidades procedimentais estabelecidas no protocolo citado, já revogado, no mérito a situação enquadra-se na previsão do art. 39, V, do RICMS, e os aspectos fáticos não foram questionados, estando portanto caracterizada a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 3ªJJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela entidade impugnante, ora corrente:

- i. Afastou a tese de imunidade recíproca entre as pessoas jurídicas de direito público interno, sob o argumento de que a imunidade seria do ente político tributante, somente sendo extensiva às suas autarquias e fundações, conforme disposto no § 2º do art. 150 da Constituição. Sendo assim, afirmou que a ECT, por ser empresa pública, não gozaria de tal imunidade;
- ii. Argumentou que o Protocolo ICM 23/88 já estava revogado desde o ano de 2001, bem como que se encontrava vigente a época da ocorrência do fato jurídico tributário o Protocolo ICMS 32/01;
- iii. Por fim, destacou que o RICMS/97, vigente à época, previa a responsabilidade solidária no

seu art. 39. Enfatizou a alínea “d” do inciso I; e o inciso V; desse mesmo artigo, com o fito de justificar seu posicionamento. Argumentou que mesmo que se admitisse que a ECT não fosse transportadora de mercadorias, o que a enquadraria na hipótese da referida alínea; ela responderia solidariamente pela entrega de mercadoria não acompanhada de documento fiscal, devido ao disposto no inciso V do art. 39. Sendo assim, julgou pela manutenção do lançamento fiscal.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 71/92).**

- i. Arguindo preliminarmente que o Fisco não teria observado o conteúdo da cláusula 2^a, §1º, Protocolo ICM 23/88, na medida em que esse preveria que a lavratura de termo de apreensão teria que ser feita tanto em nome da transportadora como do contribuinte;
- ii. Afirmou que estaria figurando ilegitimamente no polo passivo da relação jurídica, pois os únicos sujeitos da relação seriam apenas o Remetente e o Destinatário da mercadoria, bem como observou que em respeito ao sigilo da correspondência e da inviolabilidade do objeto postal, o recorrente não teria como utilizar métodos mais severos de fiscalização dos objetos que lhe são confiados;
- iii. Alegou que o recorrente não poderia ser considerado uma transportadora em sentido estrito, isso porque o transporte seria apenas um elo entre a expedição e a entrega do objeto remetido; diferentemente, as transportadoras particularidades teriam o transporte como atividade-fim;
- iv. Seguiu aduzindo que o serviço postal teria por base três ações em cadeia, quais sejam, o recebimento, o transporte, e a entrega, e que as mesmas não poderiam ser analisadas isoladamente, pois seriam interdependentes para a execução do serviço estabelecido no art. 21 da CF/88;
- v. Deu prosseguimento afirmando que, o serviço prestado pelo recorrente também diferiria do praticado por particulares, com o argumento de que esse teria a faculdade de aceitar ou não a realização do serviço de transporte, bem como teria a liberdade para fixar seus preços; enquanto que o recorrente teria a obrigação legal de oferecer e garantir os serviços postais a todos os cidadãos brasileiros, sendo o preço dos seus serviços dependente da aprovação de tarifas realizado por Órgãos do Governo Federal;
- vi. Em relação ao mérito, argumentou que a Fazenda Pública do Estado da Bahia não poderia cobrar o ICMS em face do recorrente, pois esse goza da imunidade tributária, amparada pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69 e no art. 150, VI, “a”, da CF/88. Isso porque o mesmo seria uma Empresa Pública da Administração Indireta Federal prestadora de serviço público, já que constitucionalmente ordenada;
- vii. Arguiu que, apesar de os serviços de recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas, exercidos pela União, não estarem compreendidos no regime de monopólio, por força do art. 9º da Lei nº 6538/78; deveriam ser consideradas como pertencentes ao serviço público, devido à interpretação do conteúdo do art. 21, X, da CF/88, quando diz que cabe à ECT, o recebimento, o transporte, e a entrega de valores e encomendas postais, visto o que estaria preceituado no art. 7º da Lei 6538/78;
- viii. Seguiu afirmando que o fato de que tais serviços não serem exclusivos, não lhes retiraria o caráter público, pois o serviço médio por excelência seria um serviço público, mas que poderia ser prestado por particulares com ampla liberdade. Acresceu que para o recorrente, não é feita distinção entre as mercadorias transportadas, sendo todas consideradas como objetos postais; e não mercadorias, nos termos do art. 47 da Lei nº 6538/78;
- ix. Aduziu que o Decreto-Lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 teriam sido recepcionados pela Constituição Federal de 1988, o que caracterizaria que o recorrente seria imune a qualquer tipo de imposto, posto que prestador de serviços públicos;

- x. Argumentou que o serviço de transporte postal não estaria incluso no conceito de fato gerador do ICMS, e que, por isso, não poderia ser tributado, sob pena de ferir o art. 150, I, da CF/88 e o art. 1114 do CTN;
- xi. Por fim, destacou que o recorrente não poderia ser considerado responsável solidário, porque, como teria demonstrado em sua peça defensiva, o serviço de transporte prestado pelo mesmo seria atividade meio; e não atividade fim. Sendo assim, concluiu que os artigos 201 e 39 do RICMS/97 seriam aplicáveis somente às transportadoras comerciais.

Contudo, a administração fazendária estadual entendeu pela intempestividade do Recurso Voluntário interposto, emitindo, assim, Termo de Perempção (fl. 69). Inconformado, o recorrente interpôs nova manifestação (fls. 107/109), alegando que o RV teria sido enviado por e-mail, em 08/10/2010, ou seja, antes de transcorrido o prazo para se manifestar, bem como que gozaria de prazo privilegiado que lhe foi concedido pelo art. 12 do DL 509/69.

Tendo em vista que a apreciação da última manifestação do recorrente trata de questão eminentemente jurídica, a PGE/PROFIS fora instada a se manifestar sobre o assunto (fls. 120/129), ocasião em que opinou pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, alegando que:

- i. A preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente seria desprovida de fundamento legal ou técnico, visto que se apoiaria simplesmente na irregularidade do termo de apreensão de mercadorias, bem como que tal situação em nada afetaria os princípios da ampla defesa e do contraditório, em face da clareza do quadro fático alinhavado no Auto de Infração;
- ii. O recorrente seria responsável solidário, em razão do disposto nos artigos 121 e 128 do CTN, bem como pelo teor do art. 12, I, “d”, do COTEB;
- iii. Opinou que o recorrente não seria imune ao ICMS, sob o argumento de que a imunidade recíproca referir-se-ia não à atividade realizada pelo contribuinte; mas sim, à pessoa que executa o serviço público. Além disso, trouxe à baila o argumento de que os serviços públicos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, seriam equiparados a serviços privados, pelo menos para fins de tributação;
- iv. Por fim, aduziu que o recorrente, além de prestar serviço postal, também pratica o transporte de coisas, e que ambos não se confundem. Dessa forma, concluiu que esse último não estaria abarcado nos serviços monopolizados da ECT, e que assim, estaria enquadrado no âmbito de incidência do ICMS.

Todavia, considerando que o Parecer emitido pela PGE não analisou a questão da tempestividade ou não do Recurso Voluntário, os autos foram novamente enviados ao referido órgão (fl.131), que se manifestou da seguinte forma (fls.133/135):

- i. Primeiramente, tornou sem efeito a manifestação de fls. 120/129, sob o fundamento de que teria sido colacionada por equívoco nos presentes autos;
- ii. Opinou pela impossibilidade de protocolo do Recurso Voluntário através de e-mail, sob o argumento de que não haveria no RPAF/BA qualquer previsão legal para a interposição de petição do sujeito passivo por meio eletrônico, bem como que, a permissão existente no ordenamento para a interposição de atos processuais mediante fac-símile, não seria estendida aos meios eletrônicos, ante a impossibilidade, nesses, de assinatura do peticionante.

Em seguida, o Cons. Valtércio Serpa realizou nova manifestação (fls. 136/138), opinando pelo Conhecimento e Provimento do Recurso contra a declaração de intempestividade, que foi acompanhada da concordância do Presidente deste CONSEF, nos seguintes termos:

- i. Arguindo que no processo administrativo fiscal, vigeriam diversos princípios específicos, a exemplo do princípio do informalismo, da oficialidade e da gratuidade;
- ii. Seguiu aduzindo que a administração pública teria o dever de perseguir a verdade material,

e que, o recorrente, ao encaminhar via e-mail o teor da sua manifestação, teria demonstrado de forma clara que a sua intenção era a de ver reanalisadas suas alegações contra o lançamento, e a Decisão de primeiro grau;

- iii. Destacou ainda que, em processo com repercussão geral reconhecida (RE 601.392), o STF, através do voto-vista do ministro Dias Toffoli, teria reconhecido a imunidade recíproca da empresa pública, nos termos do art. 150, VI, “a”, que reforça o entendimento da apreciação da peça recursal apresentada.

Após, os autos foram remetidos para o CONSEF para apreciação do Recurso.

VOTO

A presente autuação versa sobre a cobrança de ICMS e multa pelo transporte de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Sintetizando os fatos, no dia 01/12/09, fora apreendida mercadoria no posto fiscal IFMT/METRO, devido à ausência de documento fiscal, tendo sido lavrado Auto de Infração em nome do recorrente, na condição de responsável solidário.

A discussão da lide se deu em torno das alegações defensivas de que o recorrente seria prestadora de serviço público, gozando assim da imunidade recíproca, bem como que não poderia figurar no polo passivo da relação, porque seu serviço de transporte, diferentemente do prestado por transportadoras comuns, seria atividade-meio; e que ela teria o dever de observar o sigilo da correspondência e a inviolabilidade do objeto postal, não podendo, portanto, fiscalizar adequadamente todas as encomendas postas ao seu serviço.

Atestada a tempestividade do apelo recursal através do Parecer de fls. 136 a 138 com a concordância do Presidente deste CONSEF, conheço do Recurso Interposto..

Finalizada essa questão, passemos à análise recursal.

De pronto, antes da análise do mérito recursal, acredito que se faz necessário arguir matéria preliminar quanto à nulidade do lançamento, nos termos do inciso II, do art. 18, do RPAF/BA, devido à incerteza da base de cálculo atribuída à mercadoria transportada sem documentação fiscal. No caso em comento, as mercadorias, classificadas como “pingentes”, tiveram seu preço atribuído por único especialista, sem que os critérios utilizados fossem devidamente claros, o que acabou por cercear o direito de defesa do contribuinte.

Ademais, não há identificação completa do respectivo especialista, e sequer fora anexado aos autos o orçamento por ele realizado, tão apenas uma informação do fiscal autuante atestando que as informações foram colhidas com o Sr. Leandro Carvalho.

Entendo, assim, que para atestar certeza ao arbitramento da base de cálculo seria necessário que o agente autuante se cercasse de informações mais seguras, bem como procedesse à uma avaliação mais ampla do preço dos respectivos produtos.

Por exemplo, qual o material dos respectivos bens? Qual a sua cotação de mercado, etc.

A base de cálculo exposta nas fls. 4 e 5 no meu entender carecem de certeza, o que acarreta em nulidade do respectivo lançamento.

Face ao exposto, voto pela Nulidade do Lançamento em razão da incerteza da base de cálculo, nos termos do inc. II do art. 18 do RPAF.

Entretanto, entendendo restar aplicável o parágrafo único do art. 155 do RPAF, passo à análise do mérito recursal.

Na época da ocorrência do fato gerador, já se encontrava em vigor o Protocolo ICMS 32/01. Tal Protocolo estabelece no §1º de sua cláusula 3ª, que *“no caso de transporte de bens entre não contribuintes, em substituição à nota que trata o inciso I do caput, o transporte poderá ser feito acompanhado por declaração de conteúdo...”*.

Ocorre que nenhuma informação referente a essa declaração fora juntada aos autos, o que acaba

por causar insegurança na determinação da infração, na medida em que a declaração tem o condão de dispensar o acompanhamento da nota fiscal nas transferências entre não contribuintes; o que é o caso do remetente e do destinatário da mercadoria em comento.

Ora, para caracterizar a operação como mercantil e, portanto, atestar que os referidos bens seriam para comércio, o que tornaria exigível a Nota Fiscal, os bens apreendidos deveriam se apresentar em volume compatível com o intuito comercial. A meu ver, não se pode presumir isso de apenas 5 itens remetidos por via postal, 5 pingentes que poderiam, muito bem, serem usados para uso pessoal.

Ainda que a nulidade não subsistisse, a autuação deveria ser julgada improcedente. Isso porque, conforme vemos na primeira parte do inciso II, do art. 155, CF/88, o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias. No entanto, a palavra “mercadoria” possui uma pluralidade semântica demasiadamente ampla, de modo que coube à doutrina, ratificada pela jurisprudência, decantar o significado que a mesma possui para o direito tributário.

Sobre o assunto vale a transcrição de preciosa lição do professor José Eduardo Soares de Melo:

“Os bens negociados ou transmitidos por particulares, prestadores de serviço, financeiras, etc., sem implicar mercancia, ou não sendo transacionados com habitualidade, não são qualificados como mercadoria”.

Do exposto sevê que nem toda mercadoria é passível de sofrer a incidência do ICMS, isso porque, para o direito tributário, mercadoria somente são aqueles bens produzidos ou comprados para revenda, com o intuito de lucro. Além disso, a caracterização da mercancia exige, de forma cumulativa, a habitualidade da comercialização.

Sendo assim, observando o caso concreto ora analisado, é possível perceber que não há indícios de que as mercadorias apreendidas tenham sido objeto de relação comercial, e mesmo que o fosse, a patente falta de habitualidade da operação acaba por afastar a possibilidade de incidência do ICMS.

Se não bastassem esses fatos, vale destacar que o recorrente não possui os meios necessários para exercitar uma fiscalização pormenorizada dos objetos que são postos sob seu serviço, pois a mesma, por mandamento constitucional, deve observância ao sigilo da correspondência e à inviolabilidade do objeto postal.

Por isso, diante de todo o exposto, aplicando o parágrafo único do art. 155 do RPAF supero a nulidade arguida para apreciar o mérito recursal e dando-lhe PROVIMENTO e julgar IMPROCEDENTE o lançamento.

Esse é meu voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108491.0046/09-0**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA - RELATOR

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS