

PROCESSO - A. I. Nº 129442.0001/14-6
RECORRENTE - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0133-03/14
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/10/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0196-11/16

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** BENS PARA O ATIVO FIXO. **b)** MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre aquisições em operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Infrações subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. **a)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE SAÍDAS. Operação de comercialização de mercadorias. Documentos emitidos e não escriturados. Imposto devido. Mantida a Decisão recorrida. **b)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias ou bens não escriturados. Infração não elidida. Reduzido de ofício o percentual para 1% para adequar a previsão contida no art. 42, IX da Lei 7.014/96. 3. IMPOSTO DECLARADO [DMA] E NÃO RECOLHIDO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Declarações de informações econômico-fiscais acostadas aos autos. Imposto apurado e declarado pelo contribuinte não recolhido no prazo legal. Infração caracterizada. Afastadas às preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 18/03/14, exigindo crédito tributário totalizando R\$459.173,21, em decorrência das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento (2011 - fls. 08 a 27) - R\$33.884,11, acrescido da multa de 60%.
2. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento (2011 - fls. 28 a 41) - R\$6.391,79, acrescido da multa de 60%.
3. Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios (2011 - fls. 54 a 58) - R\$390.137,03, acrescido da multa de 100%.
4. Falta de recolhimento no prazo regulamentar o imposto informado na Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA, no mês de março de 2011. Exigido o valor de R\$347,94, acrescido da multa de 50% (fls. 59 e 60).
5. Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal

(2011). *Exigida a multa no valor de R\$28.412,34, decorrente da aplicação do percentual de 10% sobre o valor das mercadorias. Demonstrativo às fls. 61 a 70.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 178 a 199) o recorrente na sua quase totalidade reapresentou as mesmas razões da defesa inicial. Afirma que foi condenada “*como se responsável solidária fosse*”, com exigência de ICMS em virtude de “*ter recebido e transportado para entrega, mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal*”.

Diz que tal argumento não pode prosperar, padecendo de nulidade tendo em vista que se encontra amparada por imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, da CF/88), consoante Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), por meio de RE nº 407099/RS/2004.

Discorre sobre o Protocolo ICM 23/88, cujas cláusulas preveem que na verificação do conteúdo das mercadorias transportadas, deve ser objeto de apreensão quando identificadas irregularidades, identificando o remetente e o destinatário e na situação presente em flagrante irregularidade lavrou Auto de Infração contra os Correios, motivo pelo qual deve ser declarada sua nulidade.

Argumenta ainda, que se a fiscalização tivesse cumprido o citado Protocolo, veria que a cláusula 11 estabelece que “os objetos postais pertencem ao remetente até a sua entrega a quem de direito”, o que configura ilegitimidade passiva dos Correios. Requer que seja declarada sua nulidade, para que seja movida outra ação fiscal contra o remetente ou destinatário.

No mérito, ressalta que a CF 88 recepcionou o DL 509/69 e Lei nº 6.538/78, assegurando a imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da CF/88, o que foi corroborado pelo art. 173 através da EC 19/98, estando imune a qualquer tipo de imposto, dado o amparo da imunidade recíproca.

Arrazoa sobre a legislação dos serviços postais previstos na CF/88 (art. 22, V) e DL nº 6.538/78 (artigos 7º, 8º, 9º, 25, 27) que definem o serviço postal, atividades correlatas, recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas, exercidos pelo estabelecimento autuado, em regime de monopólio. Manifesta que não há previsão legal para o “*transporte, no serviço postal*”, que não é fato econômico de relevância jurídica, sem incidência do ICMS.

Afirma que a Fazenda Pública Estadual é carecedora de cobrança de ICMS da EBCT, por se encontrar amparada pela imunidade recíproca (art. 12 do DL nº 509/69 e no art. 150, VI, “a”, da CF/88). Argumenta que a imunidade tributária, (art. 170, IV da CF), definida no DL 200/67 sobre a empresa pública, abarca a exploração de atividade econômica, serviços públicos e conclui que o que designa o serviço público é a atividade constitucional ordenada pelo próprio Estado e o fato de os serviços que presta não serem exclusivos, não lhes retira o caráter público.

Com relação ao lançamento, afirma que os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos de competência e neste sentido transcreve texto de doutrinadores (fls. 76/77), ressaltando a competência dos estados para instituir o ICMS (art. 155, II da CF 88).

Discorre sobre as hipóteses de incidência do ICMS e afirma que a atividade de prestação de serviço de transporte com serviço postal não caracteriza atividade mercantil, porque não almeja lucro e configura uma atividade de serviço público de interesse coletivo.

Afirma que a Justiça Federal em dois Estados (7ª Vara do Ceará e 2ª Vara de Porto Alegre/RS) já manifestou-se no sentido de que o serviço postal executado não configura hipótese de incidência do ICMS, de acordo com as normas constitucionais (art. 150, I da CF88) e infraconstitucional (art. 114 do CTN), exigindo adequação do fato à norma, que na situação presente não encontra-se preenchida, inexistindo motivação para cobrança do tributo.

Também que o Conselho de Recursos Fiscais (CARF) do Estado do Pará no Acórdão 283/94 decidiu que os serviços postais prestados pela EBCT não se confundem com os serviços de transporte de cargas, ficando fora do campo de incidência do ICMS.

Argumenta que a lei deve ser interpretada pela maneira mais favorável ao contribuinte, quando houver dúvida quanto à capitulação legal, acrescentando que a EBCT não é contribuinte do ICMS, nem pode ser exigido imposto em razão do “transporte” que realiza, não havendo 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, neste caso, segue a principal”.

Diz que a fiscalização utilizou como fundamentos para a lavratura do Auto de Infração os “artigos 201, I, c/c artigo 39, I, alínea “d” do RICMS/97”, que transcreveu à fl. 198, mas que conforme alegado anteriormente, tais dispositivos se aplicam a “contribuintes do ICMS” (transportadoras comerciais), que não é o caso da EBCT que goza da prerrogativa da imunidade tributária recíproca e não há do que se falar de “responsabilidade solidária da ECT”, “por transportar mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal”.

Por fim, requer que sejam acolhidas as nulidades arguidas e caso ultrapassadas que seja declarado insubsistente o presente lançamento de ofício, diante dos argumentos expostos.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 204 a 212, inicialmente aprecia que a matéria gravita em torno do entendimento se a EBCT estaria abarcada pela imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da CF/88, laborada em regime de monopólio (art. 173, §1º).

Transcreve decisões proferidas por Tribunais Federais (AC 381558/2000/RS; AC 170488/2003/RS) nas quais foi fundamentado que “as empresas públicas possuem natureza jurídica de empresas privadas”, segundo o disposto no art. 173, §1º da CF/88 e que a execução dos serviços de transportes realizados pela EBCT “... no qual há onerosidade, há deslocamento de bens e valores de um local para outro, havendo desta forma, contrato de transporte. Havendo incidência do ICMS”.

Ressalta que não se pode confundir a prestação de “serviços postais”, albergado pela imunidade constitucional (art. 7º da Lei nº 6.538/78) com a prestação de serviços de transporte de coisas definido como atividade realizado mediante contrato previsto no art. 730 do Código Civil, da mesma forma que a exercida pelas empresas transportadoras de cargas, não se caracterizando com a atividade postal que é serviço público monopolizado.

Observa que o lançamento resultou da constatação de operações incluídas no campo de incidência do ICMS, tais como aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo e ao consumo, sem efetuar o recolhimento do ICMS da diferença de alíquota, e falta de escrituração de notas fiscais nos livros próprios. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Na pauta de julgamento de 30/04/14, esta 1ª CJF considerando as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), inclusive em sede de repercussão geral, reconhecendo a imunidade tributária recíproca sobre todos os serviços dos Correios devido à sua natureza de serviço público, decidiu converter o PAF em diligência à PGE/PROFIS para que fosse emitido novo Parecer com relação às infrações objeto do lançamento.

A PGE/PROFIS (fls. 218/220 -129.442.0001/14-6), ressalta que o art. 173 da CF 88 prevê equiparação da empresa pública às empresas privadas no que tange ao regime jurídico e privilégios fiscais.

E que a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI da CF 88 abarca o patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos da Federação e às autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, quanto ao patrimônio, renda ou serviços vinculados a suas finalidades. Cita doutrinadores e ressalta que o art. 12 do DL 509/69 citado pelo recorrente, foi derogado pela CF 88, pois não foi recepcionada pela mesma.

Afirma que o art. 6º, III, “d” da Lei nº 7.014/96 atribui responsabilidade tributária aos transportadores com relação às mercadorias que conduzirem sem documentação fiscal, o que não afasta a EBCT quando exerce a atividade de transportadora.

Comunga com o entendimento exarado na Decisão do STF – RE 601392-PR, reconhecendo a imunidade recíproca em relação ao ISS sobre as atividades exercidas pela EBCT, que não tenha características de serviços postais, mas não alcança as operações com ICMS.

Ressalta que o processo (RE 601932/PR) “ainda está pendente de julgamento no Egrégio STF”.

Conclui que a imunidade recíproca não se aplica às atividades concorrenciais com a iniciativa

privada, a exemplo da prestação de serviço de transportes que se subsume ao campo de incidência do ICMS (art. 155, II, § 2º CF), e opina pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

A Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento concluiu a instrução do processo, e na pauta de julgamento do dia 24/09/15 por sugestão do representante da PGE/PROFIS, a CJF entendeu por suspender o julgamento e o mesmo foi devolvido à Secretaria do CONSEF, tendo sido redistribuído para novo julgamento.

VOTO

O Recurso Voluntário interposto refere-se ao cometimento de cinco infrações: Falta de recolhimento do ICMS da diferença de alíquotas, relativo a aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e consumo (1 e 2); Omissão de saídas de mercadorias tributadas sem o recolhimento do ICMS (3); Falta de recolhimento do ICMS declarado na DMA (4) e aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, por não ter registrado na escrita fiscal notas fiscais de aquisição de mercadorias (5).

Inicialmente cabe apreciar a nulidade suscitada sob o argumento de que a EBCT goza da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI da CF/88, e não pratica fato que se subsuma na hipótese de incidência do ICMS, consoante Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), por meio de RE nº 407099/RS/2004 e que levando em consideração do disposto no Protocolo ICM 23/88, deveria ser identificado o conteúdo das mercadorias transportadas, identificado o remetente e o destinatário, não podendo lavrar Auto de Infração contra a EBCT, por entender que configura ilegitimidade passiva.

Observo que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, a EBCT é uma empresa pública que exerce atividade monopolística pública de serviço postal e transporte de pequenas encomendas, sendo aplicável a imunidade recíproca no que se refere a prestação de serviços públicos (serviço postal) a impostos estaduais e municipais, previsto no art. 150, VI, da CF/88.

Entretanto, as infrações objeto da autuação referem-se a aquisições, comercialização de mercadorias (1, 2, 3 e 4) e descumprimento de obrigações acessórias, decorrente da falta de escrituração de documentos fiscais (5). Logo, são atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, que não se amparam nas vedações previstas no art. 150, VI, visto que o § 3º da CF/88, excetua a vedação invocada pelo recorrente.

Da mesma forma, os parágrafos 1º e 2º do art. 173 da CF/88 no que se refere à exploração direta de atividade econômica pelo Estado, na situação presente relativo à “*comercialização de bens ou de prestação de serviços*”, sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários e em especial estabelece o §2º:

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, no que se refere às infrações objeto da autuação, a EBCT é legítima para figurar no polo passivo do presente Auto de Infração, pois o regramento da empresa pública, como é o caso da ECT, está contido no art. 173, §§ 1º e 2º, da Constituição Federal, que a sujeita ao mesmo regime jurídico das empresas privadas, pois não se confundem com tributação de atividades relacionadas ao serviço postal definido no art. 7º da Lei nº 6.538/78 (carta, cartão postal, impresso, cecograma e pequena encomenda).

Quanto a Decisão proferida pelo STF no RE nº 407099/RS, no sentido de que a EBCT goza da imunidade tributária recíproca, conforme parte do conteúdo transcrito à fl. 179, naquela Decisão foi fundamentado que conforme disposto no art. 150, VI, “a” da CF, 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, um dos outros”.

Como apreciado acima, as infrações da autuação em questão referem-se à atividades de

comercialização de mercadorias e descumprimento de obrigações acessórias, cuja incidência do ICMS é prevista na Lei Complementar nº 87/96 (art. 4º) e não se trata de imposto sobre o patrimônio, renda ou serviços, sendo que o último (serviços), de forma específica foi positivada no art. 7º da Lei nº 6.538/78 como “*serviço postal o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas, conforme definido em regulamento*”. E ainda, no seu Parágrafo 1º a definição de que “*São objeto de correspondência: a) carta, cartão postal, impresso, cecograma e pequena encomenda*”.

Logo, pode se concluir que as operações praticadas pelo recorrente não se enquadram como de tributação sobre o patrimônio, renda ou serviços previsto no art. 150, VI, “a” da CF/88.

Quanto à alegação de que o recorrente é imune aos impostos estaduais, entendo que sua apreciação envolve o mérito da questão, o que passo a apreciar.

No mérito, o recorrente não questionou a base de cálculo e os valores apurados pela fiscalização, tendo reapresentado os argumentos da defesa inicial, de que:

- A) Exerce atividade de serviços postais, imunes ao ICMS, conforme CF e Decisão do STF.
- B) A atividade que exerce de prestação de serviço de transporte não retira o caráter de serviço público e não configura serviços de transporte.
- C) Que a autuação foi enquadrada nos “*artigos 201, c/c o art. 39, I, “d” do RICMS/97*”, que tratam de emissão de notas fiscais e da responsabilidade solidária.

Verifico que todos estes argumentos foram apreciados na Decisão da primeira instância e foram afastadas, não merecendo qualquer reparo.

Como apreciado na Decisão ora recorrida, a atividade exercida de serviço postal é contemplada com as prerrogativas da imunidade recíproca, entretanto, constituída como empresa pública, a ECT está sujeita ao regime jurídico das empresas privadas, inclusive quanto aos “*direitos e obrigações trabalhistas e tributárias*” e não pode gozar de privilégios não extensivos às demais empresas do setor privado, conforme disposto no art. 173, §§ 1º e 2º, da Constituição Federal.

Com relação às decisões de Tribunais Superiores (RE nº 93.4753-1/CE; 91.001190-8 e 91.0000112-0 RS e Ac 283/94 do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais/PR), ressalto que além daquelas decisões não possuem efeitos vinculante para as da esfera administrativa, se referem a tributação de serviços postais de “transporte de cargas”, que não guarda relação com as operações objeto da autuação, decorrente de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo e uso ou consumo do estabelecimento (infração 1 e 2), surgindo a obrigação de pagar o ICMS da diferença de alíquota (art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96); comercialização de mercadorias (cartões postais, envelopes, caixas de encomendas – infração 3); imposto recolhido a menos, declarado pela EBCT (DMA – infração 4) que submetem-se ao campo de incidência do ICMS, à luz do disposto no art. 155, II, XII, “a” da CF e art. 4º da LC 87/96, bem como, multa por descumprimento de obrigação acessória, pelo não registro de aquisição de mercadorias na escrita fiscal.

Estas atividades não se confundem com tributação de atividades relacionadas ao serviço postal - telegrama, correspondências, etc.

Da mesma forma, no que se refere às atividades que exerce relativa à comercialização de mercadorias, não se caracterizam como atividade postal e há incidência do ICMS, o que reveste a ECT à condição de contribuinte do imposto (art. 155, II da CF e art. 4º da LC 87/96).

No que se refere ao argumento de que inexistente solidariedade, com indicação do enquadramento nos artigos 201 e 39, I do RICMS/97, fica prejudicado a sua análise, visto que nenhuma das infrações (cinco) acusam exigência do ICMS decorrente de solidariedade do transportador.

Entretanto, ressalto que a análise da questão relativa à incidência de ICMS sobre serviços de transporte de encomendas prestados pelos Correios e Telégrafos (ECT), a PGE/PROFIS opinou que na Decisão proferida pelo STF no RE 627.051-PE, sob a sistemática do art. 543-C do CPC, observou “*que a imunidade tributária garantida à ECT não se estende ao ICMS exigido da empresa na*

condição de **substituta tributária** ou **responsável solidária**, assim como também não a exime do cumprimento de **obrigações acessórias** determinadas em lei” (grifo nosso).

No que se refere à infração 5 (entrada de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal), na Decisão proferida pelo STF no RE 250.844/12, foi manifestado o entendimento de que “o fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais”. Portanto, mesmo que reconhecida a imunidade tributária sobre a prestação de serviço postal, o recorrente não está dispensada do cumprimento de obrigações tributárias acessórias previstas nos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.014/96.

Consequentemente, a não escrituração das notas fiscais de entradas, relativas às aquisições de mercadorias no estabelecimento, relacionadas pela fiscalização, caracteriza descumprimento de obrigação tributária acessória e era cabível a aplicação da multa equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, como apurado pela fiscalização.

Entretanto, considerando que a multa aplicada prevista no art. 42, IX da Lei 7.014/96, relativa a não registro na escrita fiscal de entrada de mercadorias, teve o seu percentual reduzido de 10% para 1%, conforme redação dada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, de ofício faço a adequação para este percentual, conforme demonstrativo abaixo, reduzindo o débito de R\$28.412,34 para R\$2.841,24:

| Data Ocorr | Data Vencto | Base Cálculo | Aliq % | Multa/Autuado | Multa % | Multa/ Devida |
|------------|-------------|--------------|--------|---------------|---------|---------------|
| 31/01/11 | 09/02/11 | 7.137,02 | 10,00 | 713,70 | 1,00 | 71,37 |
| 28/02/11 | 09/03/11 | 127.741,50 | 10,00 | 12.774,15 | 1,00 | 1.277,42 |
| 30/04/11 | 09/05/11 | 64.022,28 | 10,00 | 6.402,23 | 1,00 | 640,22 |
| 30/06/11 | 09/07/11 | 242,68 | 10,00 | 24,27 | 1,00 | 2,43 |
| 31/07/11 | 09/08/11 | 4.254,80 | 10,00 | 425,48 | 1,00 | 42,55 |
| 31/08/11 | 09/09/11 | 27.125,00 | 10,00 | 2.712,50 | 1,00 | 271,25 |
| 30/09/11 | 09/10/11 | 44.783,17 | 10,00 | 4.478,32 | 1,00 | 447,83 |
| 31/10/11 | 09/11/11 | 565,93 | 10,00 | 56,59 | 1,00 | 5,66 |
| 31/12/11 | 09/01/12 | 8.250,96 | 10,00 | 825,10 | 1,00 | 82,51 |
| Total | | | | 28.412,34 | | 2.841,24 |

Diante do exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com retificação de ofício do percentual da multa de 10% para 1% na infração 5, reduzindo o débito desta infração de R\$28.412,34 para R\$2.841,24.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, de ofício, adequar a penalidade aplicada, para alterar a Decisão recorrida em relação a infração 5 e manter **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129442.0001/14-6**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$430.760,87**, acrescido das multas de 50% sobre R\$347,94, 60% sobre R\$40.275,90 e 100% sobre R\$390.137,03, previstas no art. 42, incisos I, II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.841,24**, prevista no inciso IX, do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios nos termos da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS