

Acórdão: 16.556/04/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010111327-44  
Impugnante: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos  
Proc. S. Passivo: Mário Márcio de Souza Mazzoni/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000143005-65  
Inscr. Estadual: 062.014462.0013  
Origem: DF/BH-3

### ***EMENTA***

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL E RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO - Constatado nos autos a prestação de serviços de transporte sem emissão de documentos fiscais e sem o recolhimento do imposto devido, apurado com base nos Resumos Gerais de Incorporações de Balancetes de Agências e nas planilhas Apropriação e Rateios de Receitas Centralizadas, documentos estes escriturados pela Autuada. Não procede a alegação de que a contrapartida dos usuários seja a taxa, haja vista que a Lei Postal define como preços e tarifas o valor a ser cobrado dos adquirentes dos serviços prestados pela empresa. Não vinga, também, a tese de imunidade tributária formulada pela defesa, haja vista que o art. 173, §§ 1º e 2º da CF/88 deixam claro que a imunidade constitucional não se aplica à empresa pública que realiza atividades econômicas. Corretas as exigências de ICMS, MR e MI (20%), prevista no art. 55, inciso XVI, da Lei n.º 6.763/75 conforme reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco por provocação da Autuada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre prestação de serviço de transporte sem a correspondente emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o recolhimento do ICMS devido relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2001. Exige-se ICMS, MR e MI (20%) prevista no art. 55, inciso XVI, da Lei n.º 6.763/75.

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 149 a 192.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Preliminarmente a Impugnante afirma que a fiscalização efetuou seu trabalho sem observar o princípio da legalidade, devendo o auto de infração ser anulado, pois não há qualquer distinção quanto aos objetos transportados que podem ou não ser passíveis de tributação, além de ter se baseado no Protocolo ICMS 32/2001, que definiu regras para a fiscalização de mercadorias transportadas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, do qual o Estado de Minas Gerais não é signatário.

Alega desconhecer como o crédito tributário foi constituído, qual foi a base de cálculo adotada e como foram atribuídos valores aos bens, entendendo, por isso, que o auto de infração encontra-se em desacordo com a norma vigente, inclusive por ofensa ao art. 5º, inciso LV, que garante aos litigantes em processos administrativos ou judiciais o amplo direito de defesa e ao contraditório.

E, ainda em preliminar, diz serem inválidos os atos fiscalizatórios porque a autoridade exerceu seu trabalho com base no Protocolo 21/01, sendo admitido a instituição de obrigações somente através de lei formal e não através de ato administrativo originado do CONFAZ.

Aduz ser pessoa jurídica federal gozando de imunidade tributária, amparada por preceito constitucional que trata da imunidade recíproca entre as esferas governamentais conforme estatuído no art. 150, VI, “a” da CF/88.

Refuta o que dispõe o Decreto-Lei n.º 200/67 sobre Empresa Pública, invocando alguns juristas para sustentar sua tese de que os serviços por ela prestados incluem-se e na imunidade constitucional.

Transcreve lições doutrinárias acerca da definição de serviço público dentro do ordenamento jurídico, acrescentando que o serviço postal insere-se na sua definição, sendo privativo da União legislar sobre o tema.

Defende com veemência que é imune a qualquer tipo de imposto, por ser prestadora de serviços públicos, por delegação da União Federal, e que, mais a mais, o Decreto-Lei n.º 509/69, diploma que a criou, concede-lhe alguns privilégios, visando o bom desempenho de suas atividades, estando ainda em vigor, conforme decisão prolatada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região de setembro de 1998 que o considerou recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Sustenta que não se aplica o disposto no art. 150, § 3º da CF/88 pois a atividade econômica a que faz referência aquele dispositivo somente estaria vinculada quando existe concorrência entre as atividades desenvolvidas pela empresa pública e a empresa do setor privado.

Ressalta que todos os bens em seu poder pertencem à União, sendo, portanto, impenhoráveis e inalienáveis.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Adverte que não há previsão legal para a exação porque o serviço postal de transporte não é fato econômico de relevância jurídica, mas serviço postal de transporte que escapa à hipótese de incidência legalmente estabelecida.

Diz que sua atividade nunca poderá ser confundida com serviço de transporte executado por particulares pois, para estes existe a livre concorrência enquanto que para ela há obrigação legal de oferecer e garantir o serviço postal a todos os cidadãos brasileiros ao preço definido por Órgãos do Governo Federal.

Menciona que não há na Lei Estadual qualquer referência ao Serviço Postal como fato gerador de ICMS, e, por conseguinte, a obrigação acessória que gerou a penalidade seria de todo indevida, já que não estaria obrigada a exigir nota fiscal.

Expõe argumentos acerca da diferença entre a remuneração de seus serviços que, segundo ela, tem natureza de taxas sob invólucro distorcido de tarifas.

Reitera que não realiza atividade de transporte e, portanto, não pode ser sujeito passivo do ICMS.

Alega que o serviço postal de distribuição de talões de cheque e cartões de crédito, tributado pelo Fisco mineiro, não se constitui em fato gerador do ICMS pelos motivos já aduzidos, quais sejam, por não ser fato econômico de relevância jurídica, por não poder ser considerado como serviço de transporte e por não estar previsto em lei.

Observa que houve duplicidade de tributação das receitas referentes à distribuição de cartões de crédito e talões de cheque, que foram computadas tanto no ICMS Comunicação (PTA n.º 01.000142827.45), como no ICMS Transportes (PTA n.º 01.000143005.65).

Contesta sua coobrigação por entender que, caso o objeto postal estivesse desacompanhado de documento fiscal, o Fisco deveria exigir o tributo devido ou a obrigação advinda do remetente ou do destinatário, ficando ela desobrigada.

Aduz ser impossível exigir-lhe o crédito tributário, a uma, pelo fato de ser imune, a duas, pelo fato de não lhe ser possível verificar a existência de documentos fiscais no interior das encomendas, a três, pelo fato do Convênio ICM 23/88 afastar a coobrigação no pagamento do ICMS e de quaisquer outras obrigações que possa advir.

Acerca do tema, apresenta inúmeras jurisprudências a respeito favoráveis à não inclusão da ECT no polo passivo do ICMS.

Define como inconstitucional a pretensão tributária ora discutida, assim como os dispositivos da Lei n.º 6.763/75, vez que confrontariam com a Magna Carta.

Requer, ao final, a insubsistência do Auto de Infração, em face da sua pretensa imunidade e em face do indevido lançamento, porquanto não ser tributado o serviço postal, e, caso mantido o feito fiscal, a redução da multa aplicada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 253.

### DA MANIFESTAÇÃO FISCAL

O Fisco, em manifestação de fls. 255 a 281, refuta as alegações da defesa.

Quanto às preliminares apresentadas pela Impugnante, argumenta que o lançamento decorre da prestação de serviço de transporte por ela prestado, tendo sido realizado com base em dispositivos legais.

Assegura que a incidência do imposto, a ocorrência do fato gerador, a caracterização da Autuada como contribuinte do ICMS, a forma de apuração da base de cálculo e a definição da alíquota aplicada, estão perfeitamente identificados no relatório fiscal.

Em relação à alegação de que não houve distinção quanto aos objetos transportados, se passíveis ou não de tributação, observa que tal procedimento não foi realizado em decorrência da Impugnante não emitir documentos fiscais em suas prestações, de conformidade com o que estabelece o artigo 39, parágrafo único da Lei n.º 6.763/75.

Sobre a pretensa impropriedade do auto de infração, esclarece que as saídas tributadas foram apuradas com base nos saldos das contas contábeis referentes aos serviços de SEDEX, encomendas, reembolso postal e distribuições de SEDEX, considerados como prestação de serviço de transporte tributável, todos estes relacionados na planilha “Demonstrativo de Apuração da Receita Tributável”.

Quanto ao questionamento referente à escolha do parâmetro adotado para atribuição de valores à mercadoria transportada e se todos os objetos eram realmente tributáveis, entende que em nenhum momento houve qualquer tipo de valorização das mercadorias transportadas, até porque o tipo de trabalho realizado está relacionado com a prestação de serviço de transporte e não com saídas de mercadorias.

Diz que não utilizou o Protocolo n.º 32/2001 citado pela Impugnante para exigir obrigação acessória por entender que é um instrumento que apenas disciplina regras e procedimentos a serem adotados em situações criadas através de lei, tendo aplicado a exigência com fulcro em lei específica que se encontra relacionada no Relatório Fiscal.

Assevera que a questão apresentada pela Impugnante relacionada com a imunidade constitucional da Empresa Pública esta definida no art. 173 da Constituição Federal de 1988, alterado pela Emenda Constitucional 19/98 que deu nova redação ao § 1º do referido artigo, ainda está pendente de regulamentação por lei ordinária, porém sem contemplar mudanças que impliquem em interpretação divergente da anterior.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que norma de interpretação diferente da exposta só será possível se houver legislação especial que se reporte ao preceito constitucional, ora estabelecido, e que assim autorize, frente à especificidade de cada caso.

Cita que os §§ 2º e 3º do art. 150, da CF/88, excluem o benefício da imunidade recíproca previsto no inciso VI do mesmo artigo, às empresas públicas, quando estas realizem atividades econômicas, não podendo a Impugnante, com base nesses dispositivos, invocar a imunidade recíproca, concedida à Fazenda Pública.

Destaca que a Autuada possui receita própria, acumula lucros, realiza operações com vendas de mercadorias, presta serviços de transporte de cargas, concorrendo com as principais transportadoras do país, além de realizar operações de comunicação, recolhendo ICMS sobre vendas de mercadorias e sobre parte de prestação de serviços de comunicação, bem como outros tributos federais e municipais.

Diz que a demonstração de que a Impugnante, no desenvolvimento de suas atividades, visa a obtenção de lucros operacionais, esta inserida em seus informes financeiros e Relatório Empresarial, divulgados também através do seu *site* na *internet*.

Ressalta que, a contrário *sensu* da própria afirmação de que a EBCT estaria abrangida pelo instituto da imunidade constitucional, a União Federal, através do art. 146 do Decreto n.º 3000/99 (RIRPJ), define as empresas públicas como contribuinte e lhe impõe normalmente a carga de impostos e contribuições federais, indicando a não recepção do Decreto-Lei 509/69 pela Constituição Federal de 1988.

Percebe que este procedimento, em última análise, denota o seu papel como fonte de recursos para o atendimento de outras necessidades de interesse público e que como empresa pública, inserida em atividade econômica lucrativa, comporta transferência de seus lucros para a União, que ainda auferir renda pela tributação de suas atividades.

Chama atenção para o fato da Autuada reconhecer esta situação ao destacar nas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras do Balancete Contábil de 1999, sua situação de contribuinte e de Empresa Pública de direito privado.

Assegura que a manifestação de Tribunais citada pela Impugnante refere-se a questões trabalhistas, e que não vinculam interpretações em assuntos tributários. Em contrapartida, transcreve decisões dos Tribunais Federais, que direcionam o julgamento para o direito da Fazenda Pública de pleitear o recolhimento de tributos, em especial o ICMS, visto não reconhecerem a alegada imunidade tributária da empresa.

Sustenta desconhecer que haja nas operações e prestações realizadas pela Autuada a imunidade tributária e que as alegações apresentadas com base no Decreto-Lei n.º 509/69 não têm sustentação legal por não ter sido este recepcionado pela nova Constituição Federal de 1988 e não ter havido legislação posterior que garantisse à Impugnante esse direito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita que a Impugnante é inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, recolhendo regularmente ICMS sobre suas operações com vendas de mercadorias e parte das prestações de serviços de comunicação, se identificando como contribuinte do imposto e possuidora de todas as características de quem realiza o fato gerador do imposto.

Ressalta que a Autuada, operacionalizando com mercadorias e serviços de comunicação e transporte, concorre regularmente no mercado com outras empresas da iniciativa privada, não podendo atribuir sua remuneração à cobrança de taxas, até porque, esta, refere-se a serviços inerentes ao Estado e denominados essenciais, sendo criadas por meio de leis enquanto que os preços e tarifas são instituídos através de atos administrativos.

Explica que toda distribuição de encomendas, produtos ou documentos processados, ainda que por SEDEX, foram classificados como serviço de transporte, porque possui característica semelhante ao tipo de serviço prestado por outras empresas prestadoras de serviços de transporte da iniciativa privada, porém com incidência do ICMS.

Assevera que pelas razões já demonstradas os serviços de distribuição normal ou SEDEX foram considerados como prestação de serviço de transporte e que, quanto aos valores lançados indevidamente referente à distribuição de Talão de Cheque e de Cartão de Crédito, estes foram alterados e demonstrados em planilhas anexas, resultando em reformulação do crédito tributário.

Observa que a Impugnante foi considerada como sujeito passivo da obrigação principal em decorrência dos serviços prestados de encomendas, SEDEX, reembolso postal e distribuição, considerados como prestação de serviço de transporte.

Menciona que a situação tributária da mercadoria independe da prestação de serviço de transporte pois uma não alcança a outra, não podendo ser aplicada necessariamente a isenção pelo serviço de transporte quando ocorra isenção com o produto a ser transportado.

No que concerne ao art. 88 do Decreto n.º 23.780/84, esclarece que não inclui nas competências dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Afirma que o novo Sistema Tributário Nacional recepcionou a Lei Estadual n.º 6.763/75 por ser esta regulamentadora e não conflitante com o novo ordenamento.

Diz que a Autuada apresenta uma interpretação incorreta do artigo 6º do RICMS pois observa-se claramente a inclusão, dentro das hipóteses de incidência do ICMS, do serviço de transporte realizado pela EBCT que está plenamente vinculado a exploração de atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que há contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Requer, ao final, improcedência parcial da Impugnação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### DA INSTRUÇÃO PROCESSUAL

Tendo em vista a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco, às fls. 282 a 296, foi reaberto o prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 97 da CLTA/MG.

A Impugnante, dentro desse prazo, comparece aos autos, contestando o valor da multa isolada que, no seu entender, é toda ela indevida. Entende que não praticou a infração, já que em âmbito estadual existe legislação dedicada a ela, estabelecendo normas próprias de escrituração que a desobriga de emitir documento fiscal e de registrá-lo nos livros fiscais.

Faz menção aos arts. 315 e 316, que dispõe, respectivamente, sobre a dispensa concedida à EBCT da escrituração dos livros Registro de Entradas, de Saídas e de Apuração, desde que preencha o DAICMS, e sobre as demais obrigações relacionadas no Regulamento do ICMS.

Diz, ao final, que, consoante o disposto no art. 16, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, a Autuada estaria obrigada a emitir documentos fiscais em suas prestações de serviços e em suas operações com circulação de mercadorias na forma como estabelece o Regulamento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 307/319, opina pela procedência parcial do lançamento.

---

### **DECISÃO**

#### DAS PRELIMINARES

Preliminarmente, a Impugnante invoca a nulidade do auto de infração com base no descumprimento do princípio da legalidade, no desconhecimento da base de cálculo adotada, e na falta de fundamentação legal para a constituição das exigências.

Conforme relatado pelo Fisco, o lançamento do crédito tributário decorreu da constatação de que houve prestação de serviço de transporte sem emissão de documentos fiscais e conseqüente pagamento do imposto.

A incidência do imposto, a ocorrência do fato gerador, a caracterização da Autuada como contribuinte do ICMS, a forma de apuração da base de cálculo e a definição da alíquota aplicada estão identificados no relatório fiscal.

Para cálculo da base tributável, o Fisco adotou os valores relativos à prestação de serviço de transporte constantes do “Resumo Geral de Incorporação de Balancetes de Agências” e “Apropriação e Rateio da Receita Centralizada”, apurando o imposto não recolhido através de recomposição da conta gráfica de fls. 29, cujos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valores têm origem na recomposição da conta gráfica lançada no Auto de Infração n.º 01.000142827.45, cuja lide trata de serviço de comunicação.

Foram relacionados os serviços de transporte passíveis de tributação – SEDEX, serviços de encomenda, reembolso postal, distribuição de talões de cheques e cartão de crédito.

O Fisco apurou a base de cálculo a ser tributada, conforme se infere dos documentos de fls. 17 a 28, através da aplicação do percentual de 91,79% sobre os valores constantes das contas do Balancete Mensal, relativas à prestação de serviço de transporte, como também sobre os valores das contas Encomenda SEDEX e Reembolso Postal, originárias da Apropriação e Rateios da Receita Centralizada, percentual este informado pela própria Autuada e que representa as operações realizadas fora do município de origem das encomendas, consoante o disposto no art. 2º, inciso X do RICMS/96.

Tendo em vista que não há informação relativa ao destinatário, se contribuinte ou não do ICMS, foi aplicada a alíquota interna, haja vista a disposição contida no art. 43, inciso I, alínea "f" c/c inciso II, alínea "a", também do mesmo artigo do RICMS/96, conforme consta do demonstrativo de fls. 30, que indica os valores tributáveis das prestações.

Percebe-se, portanto, a legitimidade do arbitramento procedido pelo Fisco, face a disposição do art. 53, inciso III do RICMS/96, que recepcionou o inciso III, do art. 51 da Lei n.º 6.763/75.

**Art. 53** - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo fisco quando:

...

III - a operação ou a prestação do serviço se realizar sem emissão de documento fiscal;

Quanto a distinção dos objetos transportados, não foi possível de realização, haja vista que a Autuada, como mencionado, não emite documentos fiscais em suas operações, de conformidade com o que estabelece o artigo 39, parágrafo Único da Lei n.º 6.763/75.

Vale mencionar que não houve qualquer tipo de valorização das mercadorias transportadas, até porque o tipo de trabalho realizado está relacionado com a prestação de serviço de transporte e não com saídas de mercadorias.

Conforme alegado pelo Fisco, não foi utilizado o Protocolo n.º 32/2001 citado pela Impugnante para exigir a obrigação acessória, por ser este um instrumento que apenas disciplina regras e procedimentos a serem adotados em situação criada por

lei. Na verdade, a exigência aplicada foi feita com base em lei específica estando esta relacionada no Relatório Fiscal.

Outrossim, não há se falar em cerceamento de defesa, uma vez que foram fornecidos para a Autuada todos os elementos para análise do trabalho e, desta forma, rejeita-se a argüição de nulidade do AI, uma vez que os quadros anexos não deixam qualquer dúvida quanto à apuração do valor tributável e a alíquota aplicada, como também foram observados todos os requisitos legais para a sua formalização

### DO MÉRITO

O presente feito trata da constatação fiscal de prestação de serviços de transporte sem emissão de documentos fiscais e sem o recolhimento do imposto devido, apurado com base nos Resumos Gerais de Incorporações de Balancetes de Agências e nas planilhas Apropriação e Rateios de Receitas Centralizadas, documentos estes escriturados pela Autuada.

Exige-se o ICMS, apurado através de recomposição da conta gráfica, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada prevista no inciso XVI, do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, pela prestação de serviço sem emissão de documento fiscal.

Conforme já ressaltado, por força dos artigos 314 a 316 do Anexo IX do RICMS/96, a Autuada era beneficiária de regime especial de tributação, que a eximia de escriturar os livros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS. No entanto, tal regime não lhe facultava a emissão de documentos fiscais e, como não emitiu notas fiscais, o Fisco baseou-se nas informações constantes de seus registros contábeis e auxiliares para apurar os serviços prestados e o valor das prestações realizadas, o que ensejou a aplicação da alíquota da Multa Isolada de 20% sobre o valor da prestação.

A Impugnante defende que como pessoa jurídica Federal goza da imunidade recíproca entre as esferas governamentais, conforme estatuído no art. 150, VI, "a" da CF/88, sendo delegada a ela, através do Decreto-Lei n.º 509/69, a realização de serviços postais e telegráficos.

A regra do art. 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88 "*é a chamada imunidade recíproca e decorre naturalmente, seja do princípio federativo, seja do princípio da isonomia (igualdade formal) das pessoas políticas*", conforme trata Roque Antônio Carraza no seu Livro Curso de Direito Constitucional Tributário, 11ª edição, Malheiros Editores.

No entanto, conforme salienta o autor, é imprescindível destacar o § 3º do mesmo artigo, que dispõe que "*as vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel".*

O autor acrescenta que, "*com a só leitura deste parágrafo já percebemos que, sempre que uma pessoa política explorar atividades econômicas, sujeita-se aos impostos pertinentes (IPI, ICMS, Imposto de Importação, etc.). O princípio da imunidade recíproca já não vale para ela.*"

Vale destacar que na mesma obra, Carraza cita observação de Aliomar Baleeiro que ao tratar sobre o tema observa que "*não há, pois, razão nem cabimento para invocar-se imunidade recíproca nas operações de entidades públicas, cuja tributação deverá ser suportada por particulares. Se o órgão oficial vende, p. ex., alimentos de sua produção ou adquiridos de terceiros, para melhoria das condições de vida de servidores públicos ou do povo em geral, nada justifica o benefício adicional da isenção do imposto pago por todos os habitantes*".

"Igualmente, a imunidade recíproca não aproveita às pessoas políticas quando prestam serviços públicos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas", acresce o mesmo autor.

O Fisco trouxe aos autos decisões de vários Tribunais, dentre as quais deve-se destacar a do Tribunal Regional Federal – TRF 4, em Recurso cuja requerente é a ora Autuada, transcrito a seguir:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA, ART. 150, VI-CF. NÃO-ABRANGÊNCIA. EMPRESA PÚBLICA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRÁFICOS. EBCT. IPTU. SERVIÇO PÚBLICO.

### CONCEITO

A EMPRESA PÚBLICA QUE DETÉM PERSONALIDADE PRIVADA E PATRIMÔNIO PRÓPRIO, NÃO SE FAZ ABRANGER NA IMUNIDADE RECÍPROCA PREVISTA NO ART. 150, VI DA LEI MAIOR. AS EXPRESSÕES "SERVIÇO PÚBLICO" E "ATIVIDADE ECONÔMICA" NÃO SE OPÕEM A EXISTÊNCIA DE MONOPÓLIO ESTATAL NA RETIRADA DA ATIVIDADE SUA NATUREZA ECONÔMICA. A EBCT, ALÉM DOS SERVIÇOS POSTAIS, REALIZA OUTROS MISTER, DENTRO DA ÁREA DE DIREITO PRIVADO.

EM SE SUJEITANDO, COMO SE SUJEITAM, À CONSTRIÇÃO JUDICIAL, OS BENS DA EMPRESAS PÚBLICAS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS PÚBLICOS NA SEMÂNTICA JURÍDICA DO TERMO.]

Conclui-se, sustentado na doutrina e na jurisprudência, que a empresa pública que exerce atividade econômica, não será alcançada pela imunidade constitucional.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mesmo com a redação do parágrafo 1º do artigo 173 da CF/88, dada pela Emenda Constitucional 19/98, prevalece o entendimento de que a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica, sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas.

Do dispositivo acima mencionado infere-se que, em se tratando de empresa pública, conforme definido no art. 2º da Lei n.º 6.538/78, a Autuada, ao realizar atividade econômica, não pode receber tratamento tributário especial, em detrimento de outras empresas, ficando sujeita ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias, consoante o § 1º do art. 173 em questão.

Deve ser ressaltado que o serviço de entrega de encomendas não se localiza no conceito de serviço público próprio do Estado, eis que, conforme ressaltou a fiscalização, *"a Autuada possui receita própria, acumula lucros, realiza operações com vendas de mercadorias, presta serviços de transporte de cargas, concorrendo com as principais transportadoras do país"*.

Segundo Hely Lopes Meirelles, o que caracteriza a empresa pública é seu capital exclusivamente público, porém *"sua personalidade é de Direito Privado e suas atividades se regem pelos preceitos comerciais"*.

A afirmativa da Impugnante de que a remuneração do serviço de entrega de encomenda é por meio de taxa não prospera, vez que taxa refere-se a serviços inerentes ao Estado e depende de lei, nos termos do art. 114 do CTN, não se tratando, pois, da remuneração do serviço de transporte prestado pela EBCT.

Importante buscar o que diz o Autuante acerca da alegação da Impugnante sobre a remuneração dos serviços por ela prestados serem feitos através de taxas, e não tarifas.

*"A EBCT, sendo Empresa Pública, operacionalizando com mercadorias e serviços de comunicação e transporte, concorrendo regularmente no mercado com outras empresas da iniciativa privada, não pode atribuir sua remuneração à cobrança de taxas, até porque, esta, refere-se a serviços inerentes ao Estado e denominados essenciais e são criadas por meio de leis enquanto que os preços e tarifas são instituídos através de atos administrativos"*

Em busca de maiores esclarecimentos extraí-se do website dos Correios (<http://www.correios.com.br/>) as seguintes informações:

*"Através de nosso Calculador de Preços, você poderá verificar os valores correspondentes às remessas de SEDEX, SEDEX 10 e SEDEX A COBRAR. Em tarifas nacionais e tarifas internacionais, você encontrará os valores dos mais variados produtos e serviços prestados pelos Correios."*

Não procede, por conseguinte, a alegação de que a contrapartida dos usuários seja a taxa, haja vista que a Lei Postal define como preços e tarifas o valor a ser cobrado dos adquirentes dos serviços prestados pela empresa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A contrário sensu do argumento da Impugnante, de que a CF/88 recepcionou Decreto-Lei n.º 509/69, que dispõe sobre sua criação, estendendo a ela os privilégios concedidos à Fazenda Pública, inclusive em relação a imunidade tributária, o já mencionado § 1º, do art. 173 da Carta Magna determina à empresa pública e outras entidades que explorem atividade econômica todas as obrigações inerentes às empresas privadas, inclusive trabalhistas e **tributárias**.

Também o Decreto que regulamenta o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas considera as empresas públicas como contribuintes e lhes impõe normalmente a carga de impostos e contribuições federais.

Portanto, a EBCT não está amparada pela imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88, já que desenvolve atividade econômica, cujos serviços são remunerados por meio de preço/tarifa.

Cabe ressaltar ainda que a legislação tributária não contempla as prestações realizadas pela Impugnante com o benefício da isenção, conforme previsto no art. 6º do RICMS/96, c/c Anexo I do mesmo Regulamento.

Dessa forma, não há dúvida que o serviço prestado pela Impugnante é fato gerador do imposto, nos termos do art. 2º, inciso X do RICMS/96 e art. 6º, inciso X da Lei n.º 6.763/75.

No que concerne a invocada inconstitucionalidade da Lei n.º 6.763/75, vale ressaltar a limitação da competência estatuída no art. 88, I, da CLTA/MG.

A alegação de que houve lançamentos indevidos referentes à distribuição de Talão de Cheque e de Cartão de Crédito foi acatada pelo Fisco, conforme planilhas de fls. 282/295 e DCMM de fls. 296, embora resultando em crédito tributário superior ao anteriormente lançado, o que ensejou a reabertura do prazo de trinta dias para pagamento ou parcelamento com as reduções previstas na legislação.

Portanto, legítimas as exigências fiscais, inclusive a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI da Lei n.º 6.763/75, uma vez que a Autuada promoveu a prestação de serviço de transporte sem emissão de documento fiscal.

Destacamos que em 26 de abril de 2004, a Autuada protocolizou junto à AF/BH-2-SRF/1, sob nº 4001011252600, nova Impugnação, acostada na contra-capta deste PTA. Nesta oportunidade, rejeita-se a juntada do documento referido aos autos, face a sua intempestividade, e considerando ainda que o mesmo traduz tão somente, uma adequação dos argumentos já apresentados na Impugnação anterior, objeto de apreciação neste julgamento, não apresentando elementos novos que se mostrem relevantes para a apreciação da matéria.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o requerimento de juntada dos documentos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresentados em 26/04/04. Também em preliminar, em rejeitar as prefaciais argüidas pela Impugnante. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, conforme a reformulação do crédito tributário demonstrada pelo Fisco às fls. 282 a 295. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Mário Márcio de Souza Mazzoni e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti.

**Sala das Sessões, 04/05/04.**

**Roberto Nogueira Lima**  
Presidente

**Mauro Rogério Martins**  
Relator

CC/CMG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 16.556/04/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010111327-44  
Impugnante: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos  
Proc. S. Passivo: Mário Márcio de Souza Mazzoni/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000143005-65  
Inscr. Estadual: 062.014462.0013  
Origem: DF/BH-3

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre a imputação fiscal de prestação de serviço de transporte desacobertada documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o recolhimento do ICMS devido relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2001. Exige-se ICMS, MR e MI (20%) prevista no artigo 55, inciso XVI, da Lei n.º 6.763/75.

Inicialmente destacamos nossa concordância com a decisão no que tange ao indeferimento do requerimento de juntada dos documentos apresentados em 26 de abril de 2004, bem como quanto a rejeição das prefaciais argüidas pela Impugnante, motivo que nos conduz a não abordar tais matérias neste voto.

Partimos pois para a análise do mérito nos atendo aos fatos e fundamentos que destoam da decisão majoritária.

A Impugnante, por meio de seus procuradores regularmente constituídos, argüi em sua defesa a ausência de distinção quanto aos objetos transportados que podem ou não ser passíveis de tributação.

Efetivamente não se vislumbra dos presentes autos tal distinção. Acreditamos que esta questão não é suficiente para a nulidade do lançamento em discussão, mas realmente compromete os valores apurados, pois, ainda que considerássemos a própria imputação fiscal, prestação de serviços de transporte, que é objeto da contenda, os objetos transportados têm impacto direto na quantificação do serviço e é sabido que várias operações gozam de benefícios fiscais ou mesmo têm tributação diferenciada.

Acrescente-se que não se pode acatar a argumentação do Fisco neste ponto ao observar que tal procedimento não foi realizado em decorrência da Impugnante não emitir documentos fiscais em suas prestações. Primeiro devemos considerar o posicionamento da Defendente no sentido de acreditar não ser necessário tal procedimento face à sua condição. Ademais, é importante ressaltar, que a Fiscalização tem o dever de buscar os valores efetivamente devidos e só a partir destes formalizar o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento. Configurar-se ai o primeiro ponto que nos conduz a divergir da decisão majoritária.

No que tange a questão da imunidade ressaltada pela Impugnante entendemos assistir-lhe razão. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, é pessoa jurídica que faz jus a imunidade tributária, amparada pelo preceito constitucional que trata da imunidade recíproca entre as esferas governamentais, ou seja, veda à União Federal, 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 Impugnante figurar no pólo passivo da cobrança do ICMS, conforme estatuído no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

“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;  
.....”

A imunidade configura-se como impossibilidade de incidência, decorrente do próprio texto constitucional. Assim ela atinge o próprio ente público tributante dotado de poder impositivo. Desta forma, ainda que o queira o poder tributante está afastado da possibilidade de tributar. Afigura-se a imunidade como uma limitação ao direito de tributar.

Um vez que a Impugnante é uma Empresa Pública da Administração Indireta Federal, enquadra-se na imunidade prevista no artigo retrotranscrito.

Permitimos nos valer da lição do Mestre Geraldo Ataliba apresentada na peça de defesa, a saber:

*“A Constituição distingue as empresas estatais em (b) que prestam serviço público das (a) que exploram atividade econômica. Ficou claro que as do grupo (b) são delegadas da pessoa política (União, Estado e Municípios) titulares do dever-poder de prestar ditos serviços. Seu regime jurídico será sempre o da Administração Direta, regime jurídico-administrativo, com as derrogações que a lei especifica de criação de cada entidade estabelecer, atribuindo-lhes regras, mais ou menos extensas, típicas do Direito Privado, na medida da conveniência que o legislador que cria a entidade veja, discricionariamente, no caso. Levam consigo, pois, como instrumento de seu correto desempenho, todos os meios, prerrogativas e potestades inerentes ao serviço público. Estas emanam da constituição e nem a lei pode afastar sua presença”*

.....  
*“No caso das entidades do tipo exploradoras de atividade econômica, aplica-se o art. 173, com suas exigências: criação só em caráter excepcional; igualdades, relativamente às empresas privadas (§1º); proibição de privilégio e favorecimento (§2º). Igualdade quase absoluta com as entidades criadas pelos particulares, para a “exploração de atividade econômica”. É que, nesse caso, exploração de atividade econômica, o princípio informador da postura constitucional é a livre concorrência (art. 170, IV), decorrente da livre iniciativa, que supõe a prevalência da lei de mercado”.*

Também reportamo-nos à Impugnação apresentada para buscar os ensinamentos do doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello, sobre o real enquadramento da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos como prestadora de serviço público:

*“Assim, ao mencionar “exploração de atividade econômica”, o legislador do Executivo Federal não pode ter tido em mira o contraditório entre “serviço público” e “exploração de atividade econômica” que é dissertação estritamente jurídica e, portanto, demasiado sutil para a percepção dos tecnoburocratas que dantes engendravam os decretos-leis e hoje fabricam “medidas provisórias”. Aliás, se tivessem tal esclarecimento, as expressões sub examine deporiam ainda muito mais gravemente contra eles, visto que, então como hoje, existiam e existem inúmeras e importantíssimas empresas públicas (como a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, por exemplo, que coordena todo este setor no País), as quais são prestadoras de serviços públicos, como resulta diretamente da Constituição”*

Assim conclui-se que o serviço público é a atividade constitucionalmente ordenada, própria do Estado, bem ao contrário da exploração econômica, própria do setor privado.

Nesta linha julgamos importante explicitar os termos contidos na Constituição Federal de 1988, dentro do Título III (Da Organização do Estado), Capítulo II (Da União), *in verbis*:

“Artigo 21 - Compete à União:

.....  
X - manter o serviço postal e o correio aéreo nacional;  
.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XI - explorar, diretamente ou mediante concessão a empresa sob controle acionário estatal, os serviços telefônicos, telegráficos, de transmissão de dados e demais serviços públicos, de transmissão de comunicações, assegurada a prestação de serviços de informações a entidades de direito privado através da rede pública de telecomunicações explorada pela União."

Cumprindo o mandamento constitucional temos a Lei n.º 6.538/78, que dispõe sobre o serviço postal, estabelecendo:

"Artigo 2º - O serviço postal e o serviço de telegrama são explorados pela União, através de empresa pública vinculada ao Ministério das Comunicações.

.....  
Artigo 4º - É reconhecido a todos o direito de haver a prestação do serviço postal e do serviço de telegrama. Observado as disposições legais e regulamentares."

Pelos dispositivos retrotranscrito configura-se pois que a União é a responsável, através de empresa pública, pela exploração dos serviços postal e de telegrama.

Cabe ressaltar que, por ser da iniciativa privada o desenvolvimento de atividades econômicas, o Estado somente poderá atuar nessa área quando houver relevante interesse público ou por imperativos de segurança nacional de conformidade com as disposições constantes do artigo 173 da Constituição Federal de 1988.

O que designa serviço público é a atividade, que, pela ordenação constitucional, é própria do Estado, diversamente da exploração de atividade econômica, que é própria do setor privado.

Mais uma vez tomamos os dizeres da Impugnação para citar Geraldo Ataliba, que assim leciona:

*"A esse respeito, acresça-se que, desde a Constituição de 1891 que se atribui à União o poder-dever ou o dever-poder de manter o serviço postal e o correio aéreo nacional, porque interessa a toda a coletividade. O fundamento e a razão de ser da instituição do serviço (público) postal é, pois, a necessidade de preservar direitos e garantias fundamentais assegurados na própria Constituição, como bem ressalta RUI CIRNE LIMA." (Princípios de Direito Administrativo, RT. 5ª ed., p. 82)*

A própria Constituição (desde a de 1891) qualificou o serviço postal, como serviço público, dado que essa atividade é, na correta interpretação constitucional, um dever do Estado em face de toda a população brasileira.

Lembramos que o legislador constitucional assim o fez, visando assegurar o direito de todos à utilização do serviço de postagem e o segredo, inserido no capítulo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos direitos e garantias fundamentais (artigo 5º, inciso XII, da Constituição Federal de 1988).

Ainda buscando as normas constitucionais, encontramos o artigo 22, inciso V, da Constituição Federal de 1988, que estabelece caber à 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:

**Artigo 7º** - Constitui serviço postal o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas definido em regulamento.

**Parágrafo 1º** - São objetos de correspondência.

I- carta;

II - cartão-postal;

III - impresso;

IV - cecograma;

V - pequena encomenda.

**Parágrafo 2º** - Constitui serviço postal relativo a valores:

I - remessa de dinheiro através de carta com valor postal;

II - remessa de ordem de pagamento por meio de vale postal;

III - recebimento de tributos, prestações, contribuições e obrigações pagáveis à vista, por via postal.

**Parágrafo 3º** - Constitui serviço postal relativo a encomendas a remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal.

.....

**Artigo 25** - Constitui serviço de telegrama o recebimento, transmissão e entrega de mensagens escritas, conforme definido em regulamento."

Citada Lei fixa o monopólio de serviços postais e telegráficos, como:

**Artigo 9º** - São explorados pela União, em regime de monopólio, as seguintes atividades postais:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - recebimento, transporte e entrega, no território nacional, e a expedição, para o exterior de carta e cartão-postal;

II - recebimento, transporte e entrega, no território nacional, e a expedição, para o exterior, de correspondência agrupada;

III - fabricação, emissão de selos e de outras fórmulas de franqueamento postal.

.....  
**Artigo 27** - O serviço público de telegrama é explorado pela União em regime de monopólio."

Os artigos 8º e 26º da Lei nº 6.538/78, definem, inclusive, o que vem a ser atividades correlatas ao serviço postal, *in verbis*:

**"Artigo 8º** - São atividades correlatas ao serviço postal:

I - venda de selos, peças filatéticas, cupons-resposta internacionais, impressos e papéis para correspondência;

II - venda de publicações divulgando regulamentos, tarifas, listas do Código de endereçamento e outros assuntos referentes ao serviço postal;

III - exploração de publicidade comercial em objetos de correspondência.

.....  
**Artigo 26** - São atividades correlatas ao de telegrama:

I - venda de publicações divulgando regulamento, normas e tarifas, e outros referentes ao serviço de telegrama;

II - exploração de publicidade comercial em formulários de telegrama."

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 n.º 6.538/78, 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 Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos o recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas postais, visto o preceituado no artigo 7º da Lei n.º 6.538/78.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto entendemos que os serviços de encomendas e valores são serviços públicos.

Com a edição do Decreto-Lei nº 200/67, a Administração Federal implantou em seu bojo um processo seletivo de descentralização, tendo como objetivo uma maior celeridade no desempenho das funções de seus órgãos.

Para cumprir o proposto pelo Decreto-Lei nº 200/67, principalmente no previsto em seu artigo 4º, inciso II, foram criadas Autarquias, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Nesta linha acreditamos que a natureza jurídica da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, é de empresa pública.

Empresa pública, segundo o Decreto-Lei nº 200/67, alterado posteriormente pelo Decreto/Lei nº 509/69, é *“a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas de direito.”*

Na realidade a empresa pública poderá desempenhar duas atividades distintas, ou seja, explorar uma atividade econômica, ou, então, prestar um serviço público, como é o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

Nos termos do preceituado no Decreto-Lei nº 200/67, foi extinto o Departamento de Correios e Telégrafos e como consequência, foi criada a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, através do Decreto-Lei nº 509/69, tendo como objetivo a exploração dos serviços de postagem, em nome da União Federal e em regime de monopólio.

Como consequência, nos termos do artigo 6º, parágrafos 1º, 3º e 4º do Decreto-Lei nº 509/69, o capital da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é constituído pela União Federal, inclusive bens móveis, imóveis, valores, direitos, podendo, ainda, este capital ser aumentado pelo Poder Executivo, através de recursos com origem orçamentária.

Por todo o exposto, entendemos que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é imune ao ICMS, conforme artigo 150 da Constituição Federal de 1988, por ser prestadora de serviços públicos, por delegação da União Federal.

Desta forma e dada a vinculação dos serviços destacada na peça de Defesa uma vez que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos não pode se negar a atender a demanda, não se aplica a equiparação indiscriminada da Impugnante àquelas entidades que desenvolvem atividade econômica, pois esta presta serviço público.

Frisamos neste momento a decisão, constante da Impugnação, prolatada em 02 de setembro de 1998, quando o Tribunal Regional Federal da 1ª Região reconheceu a validade e aplicabilidade do Decreto Lei n.º 509/69, e confirma sua recepção pela atual Carta Magna, sendo oportuna a transcrição da ementa conforme se segue:

**“EMENTA – PROCESSUAL TRABALHISTA EMPRESA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS, IMPENHORABILIDADE DOS BENS. DECRETO-LEI 509/69. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988.**

*1. O Decreto-Lei 509/69 (sic) foi recepcionado pela atual Constituição pois esta estabeleceu que o serviço postal é monopólio da União (inciso X do art. 21). Assim, é plenamente aplicável a regra da art. 12 do mencionado decreto-lei.*

*2. Agravo provido.”*

*Tem razão o agravante. O art. 10 da Constituição Federal, em seu inciso X, determina competir à União a manutenção do serviço postal e do correio aéreo nacional. O serviço realizado pela empresa agravante constitui, assim, monopólio da União Federal, de sorte que torna-se inaplicável à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos a regra estatuída no § 1º do art. 173 da Carta Magna.”*

É importante lembrar ainda a atividade desenvolvida pela Impugnante não pode ser confundida com serviço de transporte executado por particulares pois, para estes existe a livre concorrência enquanto que para ela há obrigação legal de oferecer e garantir o serviço postal a todos os cidadãos brasileiros ao preço definido por Órgãos do Governo Federal.

Ademais inexistente legislação estadual de regência do ICMS qualquer referência ao Serviço Postal como fato gerador de ICMS, e, por conseguinte, a obrigação acessória que gerou a penalidade seria de todo indevida, já que não estaria obrigada a exigir nota fiscal.

Ressaltamos ainda que, por força dos artigos 314 a 316 do Anexo IX do RICMS/96, a Defendente era beneficiária de regime especial de tributação, que a eximia de escriturar os livros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS.

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 04/05/04.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**