

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 18.896/08/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000212572-01  
Impugnação: 40.010120631-85 (Coob.)  
Impugnante: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Coob.)  
IE: 062014462.00-13  
Autuado: Heloína Bicalho Consultoria de Moda Ltda.  
IE: 062668467.00-91  
Proc. S. Passivo: Deophanes Araújo Soares Filho/Outro(s) (Coob.)  
Origem: DF/BH - 2 - Belo Horizonte

***EMENTA***

**MERCADORIA - TRANSPORTE DESACOBERTADO. Constatado o transporte de mercadoria desacoberta de documentos fiscais e sem comprovação de pagamento do imposto devido. Irregularidades apuradas mediante diligência fiscal no estabelecimento da Coobrigada. Razões de defesa incapazes de elidir o trabalho fiscal. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, § 1º da Lei nº 6763/1975.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

Refere-se a presente autuação ao transporte de mercadorias, relativas ao SEDEX SR 156219713 BR, postado em 06/03/2006, desacobertas de documentação fiscal, fato constatado mediante diligência fiscal realizada no dia 07/03/2006, no estabelecimento da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), situado na BR 262, Anel Rodoviário, em Belo Horizonte, MG.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, § 1º da Lei nº 6763/1975.

A fiscalização informa que em consulta ao SICAF, foi constatada a reincidência da Coobrigada e que a majoração da multa será exigida em Auto de Infração (AI) a ser emitido.

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 21/56, promovendo a juntada dos documentos de fls. 57/128, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 130/139.

Em sua defesa, alega a Impugnante, em preliminar, ofensa ao princípio do direito de defesa e do contraditório, posto que o AI não observou as disposições do Regulamento do ICMS (RICMS/2002), no sentido de apresentar a base de cálculo do imposto com base em critérios objetivos. Diz que não foi feita uma pesquisa de valores

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e nem apresentada uma descrição detalhada do bem apreendido com a sua avaliação de mercado, de modo a permitir a impugnação do seu valor.

Acrescenta que a fiscalização não esclareceu a forma pela qual chegou ao valor dos bens apreendidos e não indicou a fonte de consulta da base de cálculo, não existindo nos autos elementos que demonstrem ter realizado pesquisa mercadológica para atribuir valores aos bens apreendidos.

Espera, por estas razões que o AI seja considerado insubsistente.

No mérito, alega, em síntese, que é pessoa jurídica federal gozando de imunidade tributária, amparada por preceito constitucional que trata da imunidade recíproca entre as esferas governamentais, conforme previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal/1988 (CF/88).

Contesta as disposições do Decreto-Lei n.º 200/1967 sobre Empresa Pública e invoca doutrina para sustentar sua tese de que os serviços por ela prestados incluem-se na imunidade constitucional.

Menciona decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) e cita doutrina que trata do conceito de serviço público dentro do ordenamento jurídico, concluindo que o serviço postal insere-se na sua definição, sendo privativo da União legislar sobre a matéria.

Alega que é imune a qualquer tipo de imposto, por ser prestadora de serviços públicos, por delegação da União Federal, e que o Decreto-Lei n.º 509/1969 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 02/09/1998, que o considerou recepcionado pela CF/88.

Faz uma comparação entre isenção e imunidade e diz que não se aplica ao caso o disposto no artigo 150, § 3º da CF/88, pois “a atividade econômica somente está vinculada quando existe concorrência entre as atividades desenvolvidas pela empresa pública ou sociedade de economia mista e empresa do setor privado.”.

A seu ver, não há previsão legal para a exigência fiscal 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, insistindo em que não se pode confundir a atividade de simples transporte com o serviço postal, por serem figuras totalmente distintas.

Diz que a conceituação de objetos postais e sua abrangência derivam da vontade do legislador, mediante leis, atos e regulamentos e 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.

Argumenta acerca da diferença entre a remuneração de seus serviços que, segundo alega, tem natureza de taxa sob invólucro distorcido de tarifa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que o transporte no serviço postal está incluído como uma parte de seu conceito, pois que não só encomendas são transportadas, mas também cartas, cartões, vales, telegramas e outros.

Conclui que o serviço postal não é fato gerador do ICMS porque não está previsto em lei, não é fato gerador de relevância jurídica, não é serviço de transporte, tampouco a ECT é transportadora.

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, pois, de acordo com o Protocolo ICM 23/88, pelo fato de não ser possível abrir os objetos postais, firmou-se que a fiscalização exerceria suas funções na agência dos correios de destino e solicitaria ao destinatário a abertura dos mesmos, para verificar o acobertamento fiscal devido.

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.

Afirma que a fiscalização praticou abuso de poder ao violar o conteúdo dos objetos postais, afrontando a CF/88 e a Lei Postal nº 6.538/78 e pede, ao final, que seja acolhida a preliminar de desconstituição do lançamento, ou, se superada, sejam acolhidas as razões de mérito, para reconhecer a impropriedade da exação.

Na Manifestação Fiscal de fls. 130/139, a fiscalização refuta as alegações da defesa, esclarecendo, inicialmente, que os valores utilizados pelo Fisco para cálculo do imposto constam do documento emitido pela própria remetente da mercadoria, sendo que este documento foi localizado no interior do volume.

Justifica a nomeação da Coobrigada para o pólo passivo da obrigação, com fundamento no artigo 21, inciso IX da Lei nº 6763/1975.

Afirma que a questão apresentada pela Impugnante relacionada com a imunidade constitucional da Empresa Pública está definida no artigo 173 da CF/88 e cita os §§ 2º e 3º do artigo 150, da Carta Magna, que entende, excluem o benefício da imunidade recíproca previsto no inciso VI do mesmo artigo, às empresas públicas, quando estas realizem atividades econômicas.

Ressalta que o serviço de entrega de encomendas não é serviço público, uma vez que não se configura em monopólio exercido pela União, mas reveste-se de todas as características comuns de uma prestação de serviços de transporte, concorrendo no mercado com várias empresas que prestam este mesmo tipo de serviço.

E acrescenta que, de acordo com a Lei nº 6538/1978, o monopólio alegado pela Impugnante alcançaria o recebimento, expedição, transporte e entrega de correspondências, mas não o transporte de mercadorias.

Neste caso, para o Fisco, a ECT se reveste da condição de transportadora, conforme consta do artigo 7º da Lei retrocitada e, como tal, deveria exigir do remetente a nota fiscal correspondente à mercadoria transportada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argumenta que, ainda que não fosse transportadora, como empresa que explora o serviço postal, tem sua responsabilidade solidária declarada no artigo 56, inciso VII, alínea “a”, do RICMS/2002.

Quanto à alegação de sigilo da remessa postal, deixa claro que para se verificar se a mercadoria está acompanhada de documento fiscal não é necessário abrir o volume, basta exigir sua apresentação no momento em que for entregue.

Diz que é improcedente a alegação de violação de poder por parte da fiscalização, posto que a ação fiscal está respaldada no Protocolo ICMS 32/01 e nos artigos 49 e 50 da Lei nº 6763/1975.

Pede pela procedência do lançamento.

O Núcleo de Atendimento Triagem e Publicação do Conselho de Contribuintes (NAPT) retorna o processo à origem para aguardar as providências relativas ao § 1º do artigo 4º da Resolução nº 3.887/07.

Tanto Autuada quanto Coobrigada foram intimadas para a liberação das mercadorias apreendidas, consoante docs. de fls. 144/147.

A Coobrigada novamente comparece aos autos, fls. 148/149, alegando que os bens apreendidos não são de sua propriedade e que a partir do momento em que se deu a apreensão, cessou toda e qualquer responsabilidade sua sobre os mesmos e que a obrigação de intimar remetente e destinatário para a liberação dos mesmos é da Secretaria de Fazenda Estadual.

Assim, e em face da ausência de manifestação da Autuada, é lavrada, às fls. 150, a Certidão de Abandono de Bens.

E tendo em vista a designação para realizar os trabalhos de avaliação dos bens (fls. 151), a fiscalização adota o mesmo valor constante do AI, informando que para o arbitramento do valor das mercadorias considerou o valor constante em relatório da empresa localizado no interior do volume, no momento da ação fiscal.

Posteriormente, foi feita a doação das mercadorias ao Serviço Voluntário de Assistência Social – SERVAS, conforme Nota Fiscal Avulsa de fls. 158.

---

### ***DECISÃO***

#### **Preliminar**

Preliminarmente, a Impugnante invoca a nulidade do AI com base no cerceamento do seu direito de defesa, no desconhecimento da base de cálculo adotada e na inobservância, por parte do Fisco, da legislação do ICMS.

No entanto, verifica-se que o lançamento do crédito tributário decorreu da constatação de que houve transporte de mercadorias sem emissão da nota fiscal e sem o pagamento do imposto devido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Para a base tributável, o Fisco adotou o valor da mercadoria constante do “Relatório de Ajuste de Produtos” localizado no interior do volume, objeto da ação fiscal (doc. fls. 04).

Não houve assim, arbitramento do valor da operação, mas a adoção do valor da operação como base de cálculo, conforme previsto no artigo 13, Inciso IV da Lei n.º 6.763/75, *verbis*:

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, prevista no inciso VI do artigo 6º, o valor da operação;

(...).

Outrossim, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, uma vez que foram fornecidos à Coobrigada todos os elementos para análise do trabalho, consoante Aviso de Recebimento (AR) de fls. 17 e, por outro lado, verifica-se que o lançamento foi feito com base na legislação aplicável à matéria, relacionada no AI.

Desta forma, devem ser rejeitadas as prefaciais argüidas.

### **Mérito**

Conforme já relatado, a autuação decorreu da constatação de que houve transporte de mercadoria sem emissão de documentos fiscais e sem o pagamento do imposto devido. As mercadorias foram postadas nos correios pela Autuada, em 06/03/2006, conforme SEDEX SR 156219713 BR.

Neste sentido, a condição de mercadoria dos produtos transportados é inquestionável, em face do disposto no artigo 222 do RICMS/2002.

Por outro lado, o negócio jurídico consubstanciado no SEDEX acima mencionado representa efetiva circulação de mercadorias entre remetente e destinatário, realizada pela Coobrigada.

A obrigatoriedade de que o transporte de mercadorias se dê acobertado por documento fiscal está prevista no § 1º do artigo 39 da Lei nº 6763/1975, *verbis*:

Lei nº 6763/1975

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

§ 1º - A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/2002 - ANEXO V

Art. 12 - A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída da mercadoria;

(...).

Sendo inquestionável que a operação ocorreu desacobertada de documentação fiscal, evidencia-se a responsabilidade da Coobrigada, nos termos do artigo 21, inciso IX, “a” da Lei nº 6763/75, *verbis*:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

IX - a empresa exploradora de serviço postal, em relação à mercadoria:

a) - transportada sem documento fiscal ou com nota fiscal com prazo de validade vencido;

(...)

A Impugnante alega que como pessoa jurídica federal goza da imunidade recíproca entre as esferas governamentais, nos moldes do que estabelece o artigo 150, inciso VI, alínea “a” da CF/88 e que a realiza serviços postais e telegráficos mediante delegação concedida pelo Decreto-Lei n.º 509/69.

A chamada imunidade recíproca está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88 e Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª Ed., Forense, Rio de Janeiro: 2006), ao discorrer sobre o tema ensina: “As pessoas políticas que convivem na Federação estão voltadas todas ao bem comum. Não é admissível que venham a se tributar mutuamente, estendendo a imunidade até as instrumentalidades dos Poderes Públicos.”. Mais adiante, preleciona: “Nas normas da Constituição de 1988 relativas à atuação estatal, é relevante a existência da atividade econômica para definir o tratamento a ser dado aos serviços prestados.”. E continua:

“A delimitação das atividades que condicionam a imunidade de impostos, e daquela outra sujeita ao mesmo tratamento fiscal das atividades privadas, depende de se conceituar o que sejam serviços públicos. Sua tributação é proibida quando a atividade de que se trata seja exercida pela União, pelos estados, o Distrito Federal e os municípios e autarquias e fundações desses entes políticos, no que disser respeito aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Viu-se que a imunidade não abrange os 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 (art. 150, §§ 2º e 3º).”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já Roque Carraza (Curso de Direito Constitucional Tributário, 11ª edição, Malheiros Editores), citando Aliomar Baleeiro diz que o autor 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", acrescenta o mesmo autor.

É importante mencionar as decisões dos Tribunais, dentre as quais se destaca, a título de exemplo, a do Tribunal Regional Federal – TRF 4, em Recurso cuja requerente é a ora Autuada, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI-CF. NÃO-ABRANGÊNCIA. EMPRESA PÚBLICA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS. EBTC. IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO - IPTU. SERVIÇO PÚBLICO. CONCEITO. 1. 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. 2. AS EXPRESSÕES "SERVIÇO PÚBLICO" E "ATIVIDADE ECONÔMICA" NÃO SE OPÕEM. A EXISTÊNCIA DE MONOPÓLIO ESTATAL NÃO RETIRA DA ATIVIDADE SUA NATUREZA ECONÔMICA. A EBCT, ALÉM DOS SERVIÇOS POSTAIS, REALIZA OUTROS MISTERES, DENTRO DA ÁREA DE DIREITO PRIVADO. 3. EM SE SUJEITANDO, COMO SE SUJEITAM, À CONSTRIÇÃO JUDICIAL, OS BENS DAS EMPRESAS PÚBLICAS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS PÚBLICOS, NA SEMÂNTICA JURÍDICA DO TERMO. (TRF4, REO 96.04.52521-2, SEGUNDA TURMA, RELATOR LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON, DJ 19/05/1999)

Conclui-se, em face da doutrina e jurisprudência sobre a matéria, que a empresa pública que exerce atividade econômica não está alcançada pela imunidade constitucional.

E de acordo com o § 2º do artigo 173 da CF/88, “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.”

Art. 173 - Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

E de acordo com o artigo 2º da Lei nº 6538/1978, a Coobrigada é empresa pública que explora o serviço postal. Todavia, quando realiza o serviço de entregas de encomendas, não está realizando um serviço público próprio do Estado. Desta forma, ao realizar esta 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 disposto no § 1º do artigo 173 da CF/88.

De acordo com Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 23ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1998), 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 feito por meio de taxa não procede, tendo em vista que taxa refere-se a serviços inerentes ao Estado e depende de lei, nos termos do artigo 114 do Código Tributário Nacional, não se tratando, pois, da remuneração do serviço de transporte prestado pela ECT.

Quanto ao argumento da Impugnante de que a CF/88 recepcionou o Decreto-Lei nº 509/69, que dispõe sobre sua criação, estendendo a ela os privilégios concedidos à Fazenda Pública, inclusive em relação à imunidade tributária, o já mencionado § 1º, do artigo 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 ECT, ao promover o transporte de mercadorias, não está amparada pela imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88, já que trata-se de 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 artigo 6º do RICMS/2002, c/c Anexo I do mesmo Regulamento.

Dessa forma, não restam dúvidas sobre a ocorrência do fato gerador do ICMS na saída de mercadorias, cujo transporte é realizado pela Impugnante, nos termos do artigo 2º, inciso X do RICMS/2002 e artigo 6º, inciso X da Lei nº 6763/1975, ficando esta solidariamente responsável pelo pagamento do tributo devido, *ex vi*, do artigo 21, inciso IX, do mesmo diploma legal.



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Portanto, legítimas as exigências fiscais consubstanciadas no AI em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Caçado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 19 de setembro de 2008.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Relatora**

CC/MG