



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª. Câmara de Julgamento

Resolução Nº 045/2002
Sessão: 34ª Ordinária de 22 de Fevereiro de 2002
Processo de Recurso Nº: 1/0896/2001
Auto de Infração Nº: 2/2000.11270-7
Recorrente: EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
Recorrido: 1ª. Câmara de Julgamento
Relatora: VANDA IONE DE SIQUEIRA FARIAS

EMENTA: ICMS – Transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal. *Auto de Infração Procedente* lavrado com esteio em *Parecer/PGE 34/97*. Confirmada a decisão exarada em 1ª instância, sob amparo dos artigos 21, II, “c” e 829 do Dec. nº 24.569/97(RICMS). Penalidade: art. 123, III, “a” da Lei nº 12.670/96, reproduzida no art. 878, III, “a” (RICMS). Recurso: voluntário conhecido e improvido. Decisão por unanimidade de votos.

RELATÓRIO

Consta do *Auto de Infração*, lavrado contra a *Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT*, que:

"Durante ação fiscal no Centro Operacional da ECT, constatamos a presença de 01 volume contendo 08 un. de camisas, 18 un. shorts, 03 calças e 03 blusas no valor total de R\$456,00

atividade da atuada.

Adiante, com observância do art. 7º, § 3º da Lei nº 6.538/78, pinçou também a definição do termo acima grifado [encomenda], plasmado no dispositivo em destaque como:

"a remessa e entrega de objetos com ou sem valor mercantil, por via postal".

Adiante evocou o texto constitucional vigente, com alusão ao art. 21, X e o art. 22, V, para ressaltar:

"Que não atua no campo de prestação de serviços pura e simplesmente, como qualquer pessoa jurídica de direito privado, ressaltando o caráter social inerente à execução do serviço postal".

A recorrente arrematou [em *itálico*], ao derredor de toda a argumentação sobre sua atividade no trecho a seguir reproduzido:

"... constitui serviço postal, e como tal, goza de imunidade nos termos do art. 12 do Dec. Lei nº 509/69".

Grifo e destaque nosso

E mais adiante, a recorrente fez constar do seu arrazoado, ao nosso sentir, *data vênia*, aparente e sutil contradição, qual seja:

" a execução do serviço postal não cuida de mercadoria, e sim de objetos postais, legalmente qualificados como correspondências, valores e encomendas. Para os interessados (remetentes e destinatários) os bens podem representar objetos afetivos, financeiros, negociais, intelectuais, culturais, administrativos ou mercadorias."

Grifos nossos

Mais e mais, articula com margem de abstração o que segue textualmente:

"O transporte de encomendas efetuado pela ECT em veículo próprio ou por ela locado ou arrendado não representa um 'serviço de transporte', mas apenas apenas um 'transporte' (!) sendo este o elo de ligação entre o recebimento e a entrega..."

Os grifos são intencionais

Do Pedido:

A vista de todo o exposto, requereu fosse o recurso recebido e provido, modificando-se a decisão da instância "a quo", para em novel decisão definir-se a improcedência do feito.

ANALISE DO RECURSO

NO PLANO CONSTITUCIONAL

A matéria recursal é calcada, preliminarmente, em sede de matéria constitucional, pelo que é de bom alvitre tecermos breves digressões, ainda que singulares, de uma tríade de aspectos que se nos apresentam interligados, por natureza e relevância, a saber:

- a) competência impositiva;
- b) incidência tributária e
- c) limitações ao poder de tributar.

Comporta examinar ao primeiro tópico adrede mencionado, a disposição contida no quadro a seguir - art. 155, II da CF/88 -, que outra não é senão, a atribuição impositiva de competência aos entes federativos, *in casu*, ao Estado do Ceará, para instituir o tributo - *ICMS*:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

Calha aqui registro da pertinência de considerações pelo douto Procurador, Dr. Mateus Viana Netto, acerca da expressão "quaisquer" contida no dispositivo constitucional, termo que se presta a responder a indagação:

- *O que estaria então, sujeito à incidência do tributo estadual?*

Ora, tanto as operações [*de circulação de mercadorias*] quanto às prestações de serviços de transportes e de comunicação.

Curial ainda continuar perquirindo quais, dentre as prestações de serviços de transportes [e de comunicação também], amoldar-se-ia à resposta.

Ao primeiro momento, a expressão: "quaisquer" poderia, como uma luva, encobrir a generalidade de todas as prestações, tanto de transportes como as de comunicação, este conceito ainda vago e impreciso, do ponto de vista da imposição de norma de incidência.

Imperioso frizar que nem todas as prestações estariam sob tal manto. Leitura do dispositivo emoldurado acima noticia que seriam as de natureza interestadual e intermunicipal, vai-se depreendendo exclusão das prestações realizadas no âmbito interno de cada município, de modo a não se poder cogitar das prestações de transportes intramunicipais.

Atesta-se, no primórdio, forte carga axiológica de generalidade contida na expressão *[quaisquer]* como se não comportasse redução do campo de incidência.

Mas resta claro também conceber existir restrição dentre vastíssimo elenco de negócios jurídicos, quais os que poderiam ou estariam, de plano, desonerados, todavia, senão por força de regra literalmente expressa na Constituição ou em norma infraconstitucional recepcionada ou produzida após o advento da Carta Magna e com esta compatível.

Clamando - a recorrente -, pela impertinência em se ver tributada pelo ente federativo - *Estado do Ceará* -, alinhou dentre mais considerações, na peça recursal, as seguintes:

"... o transporte de objetos de correspondência (entre outros, a encomenda) constitui serviço postal, e como tal, goza de imunidade nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69".

É imperioso destacar, embora *[imunidade]* é termo que não se ache literalmente expresso na Constituição Federal do Brasil, não significa tenha dela cogitado, o constituinte originário. Logo, toda disposição exonerativa com sede na CF/88 somente assim deve ser entendida, e o fazemos sob a escora de *Amílcar Falcão* que a define como regra de não-incidência constitucionalmente qualificada.

Mais propriamente, o disposto no art. 155, § 2º, X, "a", "b" e "c" no qual, embora o constituinte originário tenha utilizado a expressão "não incidirá", toda a doutrina a ele sempre e sempre se referiu como as imunidades (restritas ao ICMS).

Na evocação recursal, - caso do *Decreto-Lei*, - espécie normativa que felizmente não mais se edita, desde o advento da nova ordem jurídica, mui embora reconheçamos que alguns desses institutos de antanho se ache em vigor, - o *Código de Processo Penal*, como exemplo -, permitimo-nos exarar entendimento que no caso do DL ter atribuído imunidade, não tenha sido este recepcionado no ordenamento instaurado desde 1988, tese que sustentamos não em face de inconstitucionalidade formal superveniente, pois bem o sabemos, o Direito Constitucional

brasileiro não o consagrou e nem admite a discussão. Sustentáculo de nossa consideração é tão somente a análise de compatibilidade material (e não formal, portanto).

Por completude de exame didático pode-se decalcar situações outras, de freio concernente à tributação - via ICMS -, em face d'alguns dispositivos constitucionais (V. arts. 150 a 152, na Seção "*Das Limitações do Poder de Tributar*"). Indicados os dispositivos, destes não cogitaremos, tencionando não nos afastar do núcleo de exame da questão em relevo.

Segue mais outra consideração trazida à lume pela recorrente, qual seja:

"(...) o único ente público competente para cobrar eventual tributo, no caso, seria a União".

Por tudo que se pretendeu demonstrar, o serviço de transporte é regra de incidência de tributo estadual

[samente] e do qual prescreveu, a Excelsa Carta.

Em sendo assim, deste não poderia lançar mão, a União, senão na iminência ou no caso de guerra externa, ao instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais seriam suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação, como estabelece a Constituição da República (art. 154, II). Depreende-se do mandamento constitucional também que a União não pode arvorar-se de competência para exonerar a quem esteja sujeito à tributação por seus entes federativos.

Amolda-se ao que expressamos a dicção seguinte:

"Art. 151. É vedado à União:

...

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios."

Finalmente a recorrente clama a prudência recomendada na interpretação das disposições legais de forma sistemática e não da leitura de apenas parte de um artigo ou inciso, para negar aplicação do caso *sub examen* ao ordenamento jurídico-tributário do Estado, para emitir o seguinte juízo de valor:

"... Serviço público não se tributa com imposto (...) e o único ente publico competente para cobrar eventual tributo, no caso, seria a União".

O PONTO NUCLEAR DA QUESTÃO

Aspectos Constitucionais

Pretender, *data vênia*, verificar a subsunção do fato à norma, comportaria ingressar no cerne da questão, como é possível fazer, a partir do texto constitucional, - *escalão do Direito Positivo mais elevado* -, para lembrar *Kelsen*, escalonando, agora, da ordem jurídica, normas de diferentes planos, ordenadas, uma ao lado da outra em diferentes camadas ou níveis.

Assim pode-se discorrer por apresentação da norma complementar à Constituição, a lei ordinária estadual e o regulamento, adiante.

Oportuna e boa reflexão nos conduz verificar que a recorrente – ECT – detém o monopólio do serviço postal, é verdade inofismável. Mas em relação ao envio/transporte de encomendas no padrão "mercadorias", serviço que põe em prática, ora por veículos próprios, ora por veículos locados, verifica-se, sem sombra de dúvidas, que desenvolve, no

Quanto ao juízo de valor da recorrente vazado na consideração a que este trabalho já se referiu, como abaixo se lê:

"... Serviço público não se tributa com imposto (...) e o único ente público competente para cobrar eventual tributo, no caso, seria a União".

Consideremos ainda, na análise que se efetiva, - da incidência de tributo - sobre a prestação do serviço de transporte, quiçá, da sujeição de responsabilidade tributária, atribuída pela lei, quando aceitar para transportar mercadorias sem o documento fiscal necessário e suficiente à regularidade formal, cujo inadimplemento adquire contorno material, incogitável possa a União tributar a operação, senão quando a competência decorrente da espécie tributária era de sua competência, denominada *Imposto sobre Transporte Rodoviário* - ITR, inexistente desde o advento da CF/88, incorporado ao ICMS, de competência dos entes Estados e DF, os quais, pessoas jurídicas de direito público interno, gozam da garantia de que a União não poderia desonerar-lhes, da competência, como estatui o Diploma Maior, objeto de considerações acima.

Aspectos Infraconstitucionais:

- CTN e Lei Complementar 87/98
- Lei Estadual nº 12.670/96
- Decreto nº 24.569/97

Dispõe o *Código Tributário Nacional/CTN* - Lei nº 5.172/66 -, *in verbis*:

"Art. 128. (...) a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

Assinala a Lei Complementar 87/96:

"Art. 5º. Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo".

Prescreve a Lei Estadual nº 12.670/96:

"Art. 16. São responsáveis pelo pagamento do ICMS:

...

II - O transportador, em relação à mercadoria:

c) que aceitar para despacho ou transportar sem documento fiscal, ou sendo (...)"

Estabelece o Decreto nº 24.569/97, - regulamento a Lei nº 12.670/96:

"Art. 829. Entende-se por mercadoria em situação fiscal irregular aquela que, depositada ou em trânsito for encontrada desacompanhada de documentação fiscal própria (...).

Art. 830. Sempre que for encontrada mercadoria em situação irregular, na forma como define o artigo anterior, deverá o agente do Fisco proceder, de imediato, à lavratura do Auto de Infração, com retenção de mercadoria."

Entrelaçando o cipoal normativo retroassinalado, aspectos relevantes se impõem à discussão: um que diz respeito à atribuição da responsabilidade; outro, da importância do documento fiscal.

Demasiado discorrer sobre sujeição passiva neste trabalho que já se alonga. Para lembrar distinção entre contribuinte e responsável, inserta no CTN:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Corroborar a disposição legal para o entendimento, cada vez mais firme, de que a situação em foco remete a recorrente, Empresa Brasileira de Correios – ECT -, à condição de responsável pelo pagamento do ICMS cujo dever jurídico era originariamente do contribuinte constante da hipótese de incidência relativa à circulação de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, ou mesmo, ainda que deste fosse acompanhado, mas tido por inidôneo, o que não constitui o caso, vez que se trata é de ausência, ou total inexistência de documentação fiscal.

E por se trazer à baila a temática, – documentos fiscais -, coaduna lembrar que questão histórica referente a estes serve de ensaio, de quando em vez, para negar-lhes a importância, felizmente de quase nenhum eco. É aquela em que o *Supremo Tribunal Federal* autorizou registro de créditos aos adquirentes de café junto ao Instituto Brasileiro do Café - IBC.

Situação específica, curial é verificar que o caso ora lembrado se desgruda enormemente das demais situações, como esta que ora se apresenta, bem descrita na imensa maioria da doutrina, em que adimplemento da obrigação tributária – principal – pelo contribuinte não o exime de outras obrigações tributárias, ditas acessórias.

Melhor conhecimento destas – *das obrigações acessórias* -, pode vislumbrar que pela inobservância, pela omissão, resulta aos agentes públicos [do Fisco] a impossibilidade de manter controle e conhecer do *quantum* a ser recolhido ao Erário. Daí porque a disciplina de ordem legal resolve pelo “dever jurídico de responder pela obrigação principal”.

Dispiciendo, mas por completude de todo o exame, note-se que, no caso vertente, passa ao largo qualquer pecha de violação de sigilo relativo à correspondência quando do exame de situações, como fora o caso, com adoção de procedimentos indispensáveis à constituição do crédito tributário.

Por obediência ao comando constitucional, não vai aqui se discutir da inviolabilidade do sigilo da correspondência inerente ao serviço postal, que mui se distingue do serviço de transporte de encomendas/mercadorias.

Não fosse permitido distinguir, ineficaz seria o também comando constitucional atribuidor da competência tributária. A ressalvar, inclusive, adequa-se bem a norma complementar à Constituição, insculpida no art. 195 do CTN:

“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis ...”

É este, portanto, o dispositivo de garantia da prática de atos indispensáveis à materialização da exigência tributária, o qual bem pode, inclusive, fazer-se combinar com o disposto no multicitado art. 142, mesmo diploma legal –

CTN.

A PENALIDADE APLICÁVEL

A norma tributária que impõe sanção cria para o Estado o direito abstrato de punir. Passa o Estado a ter o direito de exigir que os cidadãos (contribuintes) não cometam o fato nela descrito. Cometida a infração, o direito de punir, que era abstrato, passa a ser concreto, inaugurando a relação jurídico-punitiva entre o Estado e o contribuinte. A pretensão punitiva é fruto da possibilidade de imposição da sanção consubstanciada na prática de ato antijurídico.

Estatui, a Lei nº 12.670/96 a seguinte penalidade:

"Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

...

III - relativamente à documentação e à escrituração:

a) entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria e prestação ou utilização de serviço sem documentação fiscal ou sendo esta inidônea: multa equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor da operação ou da prestação."

Demonstrativo do Crédito Tributário

Base de cálculo:	R\$ 456,00
Imposto [ICMS] devido (17%).....	R\$ 77,52
Multa[40%].....	R\$ 182,40
Total.....	R\$ 259,92

VOTO

Considerando que na ação fiscal realizada no Posto Fiscal sediado nas dependências da recorrente – ECT -, os agentes fiscais, no exercício de atividade administrativa plenamente vinculada, cômicos do dever jurídico-tributário, adotaram procedimento administrativo [e não mera faculdade] autorizado no ordenamento nacional e estadual, sem macular, todavia, a garantia constitucional do sigilo da correspondência, em efetuando fiscalização sobre mercadorias, verificando que as mesmas se encontravam desacompanhada da documentação fiscal de emissão pertinente e obrigatória, hábil para acobertar a circulação, configurando literalmente na situação de irregularidade descrita na norma legal e regulamentar, ensejadora de adequação típica dentre as hipóteses de infração à legislação tributária do Estado – transcrição acima.

Outro proceder não seria possível, senão a competente lavratura do Auto de Infração, posto que no procedimento fiscalizatório não se vislumbra a discricionariedade do ato. Coaduna, portanto, vinculação a que alhures nos referimos, ante o que restou demonstrado, de forma cabal, o cometimento do ilícito fiscal.

Não merece reparo, por reforma ou modificação, a *Decisão*, exarada na instância inicial.

No vertente caso, parece-me que o decisório singular contém o bom recheio da legalidade, alçada à condição de *Princípio Jurídico* merecedor de encômios em lições doutrinárias, as mais abalizadas, com esteio em quase toda a gama de cultores da seara administrativa.

Por isso encontro azo para confirmar a decisão adrede manifestada, pelo que logo passo a justificar o entendimento, fundamentando-o, em prestígio à disposição assente no art. 93, IX e X da CF/88 sob a escora de que as decisões devem ser motivadas/fundamentadas, afastando-se, destarte, qualquer eiva de nulidade ante a seqüência de considerações encartadas neste Voto, em exame do bem produzido arrazoado recursal.

Nesse jaez, *concessa máxima vênia*, inclinando-me pelo conhecimento do Recurso Voluntário por ser próprio e tempestivo, nego-lhe provimento, para confirmar a decisão revisanda, e pelo entendimento exarado, decido acompanhar, em primeira hora, a r. *Decisão* de 1ª Instância, endossada pelo representante legal [o Procurador do Estado] do *sujeito ativo dessa relação, in casu, o Estado do Ceará*".


É o voto, originariamente de lavra do Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito que ora também adoto, para o presente processo, considerando as razões já expostas.

DECISÃO

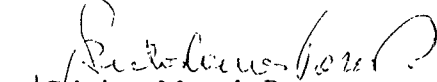
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente a **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS** e recorrido a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª**


INSTÂNCIA, RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória - *procedência* -, prolatada na instância monocrática, nos termos do voto do Conselheiro Relator e *Parecer* da douda Procuradoria Geral do Estado.

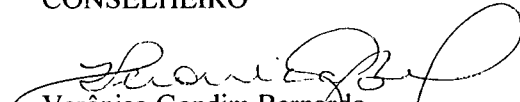
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de fevereiro de 2002.


Francisco Paixão Bezerra Cordeiro
PRESIDENTE

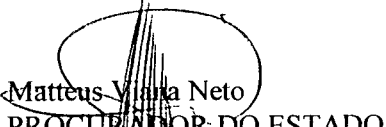

Vanda Ione de Siqueira Farias
CONSELHEIRA RELATORA


p/ Cristiano Marcelo Peres
CONSELHEIRO

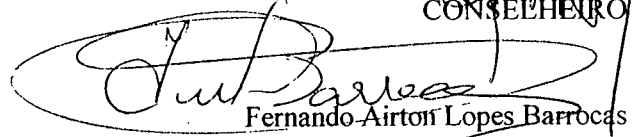

Fernando César Ximenes Aguiar Caminha
CONSELHEIRO


Verônica Gondim Bernardo
CONSELHEIRA

PRESENTES:


Mateus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO


Fernando Airtom Lopes Barrocas
CONSELHEIRO


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
CONSELHEIRO

Amarílio Cavalcante Junior
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO