



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
1ª. Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 721/2009 - 231ª. **SESSÃO ORDINÁRIA DE: 19/05/2008**  
PROCESSO Nº 1/2901/2009 **AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/2009.08319**  
**RECORRENTE: EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**AUTUANTE: LÚCIA LEONCIO**  
**RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO**  
**REVISOR: CONSELHEIRO CID MARCONI**

**EMENTA:** ICMS - 1. TRANSPORTAR MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL. 2. Procedimento fiscal instaurado constatou que, em serviços de transporte realizado pela ECT, que destina mercadoria a pessoa domiciliada nesta capital, desacompanhada de documento fiscal, típica responsabilidade tributária para fins e autuação, culminando em fato gerador de obrigação tributária. Observância da Norma de Execução Nº 07/99 e o Parecer/PGE nº. 34/99. Recurso Voluntário conhecido e improvido. 3. Rejeitada a preliminar de nulidade, e, no mérito, procedente, por maioria de votos, confirmando decisão exarada em 1ª instância, nos termos do voto do relator e Parecer da PGE. 4. Infringidos os arts. 16, I, "b", 21, II, "c", 25, XIV, 140, 829 e 830 do Dec. nº 24.569/97 RICMS/Ce. Penalidade: Art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96 c/ NR dada pela Lei nº 13.418/2003.

**RELATÓRIO**

Consta do Auto de Infração lavrado sobre a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT -, os seguintes termos:

"Transportar mercadoria sem documento fiscal. Ao fiscalizarmos as mercadorias transportadas pela ECT, constatamos um volume (...) com desumificadores p/aparelho auditivo no valor de R\$ 1.140,00 sem a devida documentação fiscal. AI de acordo com o Parecer 34/99 da PGE e Norma de Execução 07/99 da SEFAZ-Ce."

No *Certificado de Guarda das Mercadorias - CGM* -, vê-se a discriminação da mercadoria objeto da autuação, *in casu*, trinta e oito desumificadores para aparelhos auditivos, em valores unitários (R\$ 30,00) indicados no respectivo CGM, constituindo base de cálculo de R\$ 1.140,00 sobre a qual, aplicada à alíquota interna, resulta o crédito tributário de R\$ 193,80 (ICMS) e multa de R\$ 342,00.

Ao conteúdo fático da peça inaugural do processo estão inseridos demais dados que configuram o lançamento tributário, dentre os quais, dispositivos regulamentares infringidos e a penalidade aplicável.

A autuada fora intimada [*Intimação é campo específico do formulário AI*] para proceder ao recolhimento do crédito lançado ou, no prazo estabelecido, apresentar impugnação/defesa.

No prazo assinalado para fins de qualquer das providências, e em sendo interposta a **Impugnação** perante o órgão de julgamento, este, na instância singular, decidiu pela **procedência** da autuação.

No curso do processo, veio o **recurso** voluntariamente interposto pelo autuado e doravante *recorrente*.

O *Parecer da Consultoria Tributária* refere-se a um outro, mui circunstanciado, que é da lavra do representante da D. Procuradoria Geral do Estado, Dr. Matheus Viana Neto, sugerindo *in fine*, que o recurso *sub examen* seja improvido e acatada a decisão exarada na instância monocrática.

É o breve relatório.

ARGB

## VOTO DO RELATOR

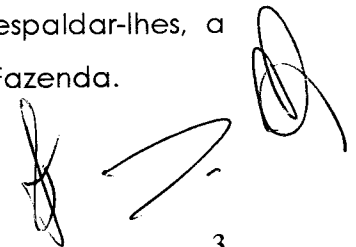
Considerações Preliminares: A questão ora *sub examen* está pacificada no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário, em ambas as instâncias, através

de precedentes assentados em decisões do Egrégio Conselho de Recursos Tributários - CRT, por quaisquer de suas Câmaras de Julgamento, e remonta a 2002, desde quando passou a ser freqüente a instauração do procedimento fiscal e autuação sobre o transporte de mercadorias nas dependências da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT -, a teor de procedimento administrativo que se ampara na Norma de Execução nº 07/99.

É densa a jurisprudência administrativa que se articula ao encarte das provas, sem esforço exegético de construção hermenêutica, porquanto, em quase a totalidade das situações, ocorre o transporte de mercadoria sem o documento fiscal que lhe seja correspondente e, quase todos os Conselheiros que desde então - 2002 - laboraram neste órgão tiveram a oportunidade de enfrentar a questão, não apenas por manifestação em voto, mas por ser relator de processo administrativo e lavrar Resolução em que configura o caso em espécie.

Recentemente toda a discussão veio a tona sobre a questão em relevo, sendo o pressuposto às demandas judiciais que tramitam no âmbito do Poder Judiciário, especialmente nos tribunais superiores - no STF, inclusive -, ensejando a oportunidade a que o Procurador, Dr. Matheus Viana Neto, representante do Estado com assento nesta Câmara e presente à Sessão, fizesse clara e didática manifestação sobre o assunto que já enfrentara em resposta à consulta da Secretaria da Fazenda a Procuradoria Geral do Estado, respondida no Parecer/PGE nº 34/97, sinalizando a adequação típica na subsunção do fato em relevo à norma tributária assente no ordenamento jurídico estadual.

Por esse mister, a emissão do Parecer em alusão, que responde a Consulta a SEFAZ, foi de que os agentes do Fisco, autorizados pelo entendimento esposado, procederam na lavratura de auto de infração às situações que se lhes apresentavam consentâneas à orientação oficial, tendo a respaldar-lhes, a Norma de Execução nº 07/99, expedida pelo titular da pasta da Fazenda.



3

Demais disso, opinou, ao momento, pela confirmação da decisão monocrática, de procedência da ação fiscal.

Interposto o recurso (voluntário), examinamos, neste ensejo, as razões da recorrente:

**Razões da Recorrente:**

**Da Relação Jurídica: ECT                      SEFAZ**

Preliminarmente, de toda e bem articulada peça recursal, a recorrente tencionara demonstrar, por intermédio de analíticas argumentações, à relação jurídica entre a **ECT** e o Fisco Estadual a partir da definição de Serviço Postal, para negar, sobre a prestação do serviço de envio de encomenda/mercadoria o seguinte:

- a) *A incidência do ICMS;*
- b) *A configuração da prestação de 'serviço' no transporte de encomendas;*
- c) *Sujeição às atividades de fiscalização e cobrança de tributo.*

Assim é que transcreveu aludida definição, na forma como estatuíra o Decreto-Lei nº 509/69:

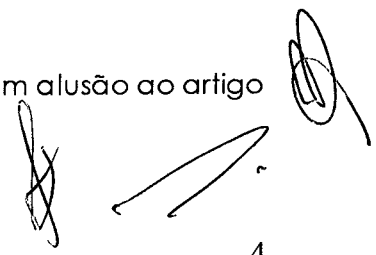
"**SERVIÇO POSTAL**: É o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondências, valores e **encomendas**". Logo, da conjugação desses elementos (receber, expedir, transportar e entregar) resultaria a atividade da autuada.

Grifos nossos

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 – CF/88, com alusão ao artigo 21, X e o *artigo 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, ao derredor de toda a argumentação que a atividade que executa – o serviço postal – é uma atividade específica da União, e que:

"... 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 arrazoadado, 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 um 'transporte' (?!) sendo este o elo de ligação entre o recebimento e a entrega..."

Os grifos são intencionais

Ao final, transcreve a Ementa e o Acórdão relativo ao RE nº 407099-RS, interposto pela ECT contra Acórdão do TRF-4ª. Região, conhecido **em parte** e somente **nessa parte**, provido, pela decisão da 2ª. Turma do *Supremo Tribunal Federal* pelos votos dos Ministros Carlos Velloso, Celso Mello e Elen Gracie (ausente o Ministro Gilmar Ferreira Mendes) quando a Turma reconheceu a imunidade tributária da ECT, com base no art. 150, VI, "a" da CF/88 sob o prisma de que "sendo esta prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade recíproca: CF., art. 150, VI, a".

Demais disso, anota em Conclusão ao Recurso Voluntário que:

"A **ECT cobra tarifas públicas**, que apenas visam à remuneração do serviço público da União, não podendo qualificar-se como contribuinte, sendo a atividade **que exercita atividade específica do Estado** e, como gestora do seu serviço sobre essa atividade/serviço nenhum tipo de imposto poderá incidir".

Grifos nossos

### **Do pedido em sede recursal:**

A vista do exposto, requereu fosse o recurso recebido e provido, modificando-se a decisão da instância "a quo", para em novel decisão reconhecer a nulidade do procedimento fiscal instaurado, tornando insubsistente o Auto de Infração e, conseqüentemente, reformar a decisão de 1ª Instância, tornando improcedente o feito, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.

### **DA ANÁLISE 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 evocadas pelo Procurador Estado, Dr. Mateus Viana Netto, acerca da dicção contida no dispositivo constitucional, e 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 saber quais, dentre as prestações de serviços de transportes *[e de comunicação também]*, amoldar-se-ia à resposta.

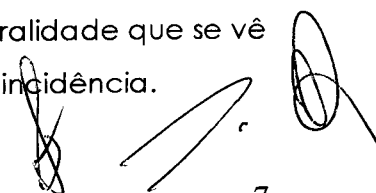
Ao primeiro momento, é claro, a toda a generalidade de prestação, tanto de transportes como as de comunicação, sendo a última expressão *[comunicação]* conceito que suscita e comporta *[ainda]* discussão doutrinária, quando considerado vago e impreciso, para fins de imposição de norma de incidência, conquanto quase duas décadas tenha decorrido desde a sua instituição e previsão constitucional, nos moldes que fez instituir o ICMS.

Mas a rigor, é imperioso ressaltar que nem todas as prestações estariam sob tal manto.

A leitura do dispositivo emoldurado acima noticia que se trata das prestações 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 que se vê contida no fato de que não comporta redução do campo de incidência.



7

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 que, embora [**imunidade**] seja termo que não se ache literalmente expresso na Constituição Federal, não significa não 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 ex. -, 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



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 [somente] 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. *En passant*, a vigente Constituição Federal não autoriza a isenção heterônoma.

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 requer 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, emitindo o seguinte juízo de valor:

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

### O PONTO NUCLEAR DA QUESTÃO

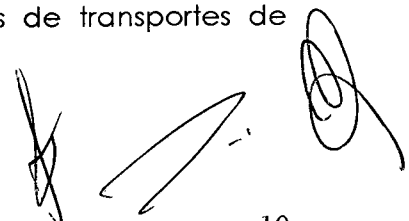
#### Aspectos Constitucionais:

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, - isto é verdade insofismável.

Mas em relação ao envio/transporte de encomendas no padrão "mercadorias", serviço que põe em prática, ora por veículos próprios, ora por veículos sob locação, verifica-se, sem sombra de dúvidas, que desenvolve, no mesmo compasso ao particular, a prestação de serviços de transportes de mercadorias.



E por ser assim, está, na forma do art. 173 da CF/88, efetuando a exploração de atividade econômica a qual não concebe seja atividade monopolística, muito menos, atividade típica estatal, devendo, em contrapartida, postar-se em mesma lateral, em pé de igualdade com empresas de prestação de serviços de transportes, de particulares.

Concebesse diferentemente, estar-se-ia malferindo *Princípio Geral da Atividade Econômica*, - o da **livre concorrência** -, encartado na CF/88 (art. 170, IV).

Em parêntese com a vasta rede de empresas prestadores de serviços de transportes de mercadorias, pode-se, adquirir em qualquer unidade da Federação, e transportar-se, através da recorrente - **ECT**- a título de encomenda, mercadorias várias, - da agulha ao computador. Insofismavelmente, esse simples fato em apreço e exemplificativo é condizente à demonstração de que não se faz presente aspecto imperativo de segurança nacional.

E a empresa pública - **ECT** -, quando da prestação de tais serviços, insere-se na seara de exploração de atividade econômica, sujeitando-se, em prestígio ao Princípio [constitucional] da Livre Concorrência. Logo, em mesma sujeição tributária que afeta as empresas privadas, prestadores de serviços de transportes de cargas.

Abarca o entendimento esposado o dispositivo constitucional que assinala:

"Art. 173. ...

§ 1º. A lei estabelecerá o estatuto jurídico da **empresa pública**, da sociedade de economia mista (...) **que explorem atividade econômica** de produção ou comercialização de bens ou **de prestação de serviços**, dispondo sobre:

...

II - a **sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas**, inclusive quanto aos direitos e obrigações **civis, comerciais, trabalhistas e tributários**;"

Não há como afastar a obrigação tributária sob o pálio da Imunidade Recíproca, pois, em boa hora, o mandamento constitucional ressalvou, como se depreende da transcrição contida no quadro abaixo:

"Art. 150. [...]  
...§ 3º. 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. [...]"

Quanto ao juízo de valor da recorrente vazado na consideração a que este trabalho já se referiu, como adiante 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.

Quanto aos fundamentos do Recurso Voluntário, versados em Acórdão relativo ao RE nº 407099-RS, interposto pela ECT contra Acórdão do TRF-4ª. Região, conhecido **em parte** e (somente) nessa parte, provido, pela decisão da 2ª. Turma do *Supremo Tribunal Federal* que reconheceu a imunidade tributária da ECT, com base no art. 150, VI, "a" da CF/88, não há quem possa divergir desse entendimento conquanto aplicável ao serviço postal *strictu sensu*, sem mais delongas.

**Aspectos Infraconstitucionais:**

- CTN e Lei Complementar 87/98
- Lei Estadual nº 12.670/96 e o Decreto nº 24.569/97
- Norma de Execução nº 07/99 e o Parecer 34/99

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, reproduzindo o art. 11, II, c, da Lei Complementar 87/96:

"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, - em regulamentando a Lei nº 12.670/96:

"Art. 140. O transportador não poderá aceitar despacho ou efetuar o transporte de mercadoria ou bem que não estejam acompanhados dos documentos fiscais próprios".

...

"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, a 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. Paire 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.

Corrobora a disposição legal para o entendimento, cada vez mais firme, de que a situação em foco remete a recorrente – 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.

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".



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 ressalva, 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.

Ressaltar ainda que através da *Norma de Execução nº 07/99*, - ato normativo interno da Secretaria da Fazenda Estadual - estabeleceu modo de proceder em face de procedimentos instaurados em operações que utilizavam a ECT na remessa e transporte de mercadorias, servindo, o Parecer/PGE nº 34/99, de arcabouço necessário a permitir a efetividade da norma

Mais recente dos argumentos recursais que se vê presente nos processos administrativos tributários que tramitam no CONAT é o de que:

"A ECT cobra tarifas públicas, que apenas visam à remuneração do serviço público da União, não podendo qualificar-se como contribuinte, sendo a atividade **que exercita atividade específica do Estado** e, como gestora do seu serviço sobre essa atividade/serviço nenhum tipo de imposto poderá incidir".

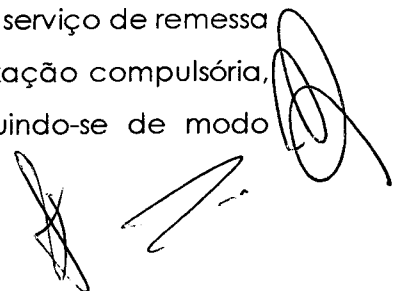
Em delineio a tais considerações, ao admitir a recorrente (ECT) que cobra tarifas públicas, pertine considerar que as tarifas estão sujeitas ao regime **contratual**, que é próprio de direito privado. Distintamente das taxas cujo regime jurídico é o tributário, tipicamente de **Direito Público**.

A tarifa é preço público que decorre da exploração de patrimônio do Estado e, como já assinalado, sendo a relação contratual, torna-se imprescindível à prévia manifestação de vontade do particular para que surja esse vínculo obrigacional.

Logo, o particular que deseja obter a prestação do serviço de transporte de mercadoria ou bem pela ECT manifesta a sua vontade, pagando pelo preço público que esteja definido, podendo também, utilizar-se do serviço de transporte prestado por outras entidades, não estando obrigado à utilização compulsória do serviço posto à disposição pela ECT.

No que concerne aos preços públicos, é comum o sujeito ativo ser uma pessoa jurídica de direito privado, como ocorre com os serviços delegados (concedidos, permitidos ou autorizados).

A rigor, não é taxa que a ECT cobra pela prestação do serviço de remessa de mercadorias ou bens, posto que o serviço não é de utilização compulsória, ensejando a cobrança sob essa rubrica também, distinguindo-se de modo comparativo no quadro a seguir delineado:





<b>TAXA</b>	<b>PREÇO PÚBLICO (Tarifa)</b>
Regime jurídico de direito público	Regime jurídico de direito privado
Vínculo obrigacional de natureza tributária	Vínculo obrigacional de natureza contratual
Não admite rescisão	Admite rescisão
Cobrado em virtude de utilização efetiva ou potencial	Cobrada somente em virtude de utilização efetiva do serviço
O sujeito ativo é pessoa jurídica de direito público	O sujeito ativo poder ser pessoa jurídica de direito público ou privado
Sujeita-se aos princípios tributários	Não se sujeita aos princípios tributários

"Ex-positis:"

### 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.

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

No vertente caso, parece-me que o decisório singular contém o 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 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.

ARGB

### **A PENALIDADE APLICÁVEL**

A norma tributária que impõe sanção cria para o Estado o direito material à pretensão punitiva, fruto da possibilidade de imposição da sanção consubstanciada na prática de ato antijurídico estatuído na Lei nº 12.670/96 nos seguintes moldes:

**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 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação."

### **Demonstrativo do Crédito Tributário**

Base de cálculo: .....R\$ 1.140,00  
Imposto [ICMS] devido (17%).....R\$ 193,80  
Multa [30%].....R\$ 342,00

## **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**,

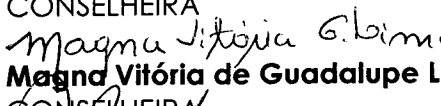
**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, afastando a preliminar de nulidade argüida pela recorrente; Por maioria de votos, afastar a preliminar de extinção por impossibilidade jurídica suscitada pelo Conselheiro João Fernandes Fontenelle. No mérito, também por maioria de votos, negar provimento ao recurso, confirmando a **PROCEDÊNCIA** da autuação, nos termos do voto do relator e em conformidade com o Parecer do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Foi voto vencido o do Conselheiro João Fontenelle, que se manifestou pela preliminar de extinção e, no mérito, pela improcedência da acusação fiscal.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 10 de 12 de 2009.

**Dulcimeire Pereira Gomes**  
PRESIDENTE DA CÂMARA

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR

  
**Maria Elineide Silva e Souza**  
CONSELHEIRA

  
**Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins**  
CONSELHEIRA

  
**José Sidney Valente Lima**  
CONSELHEIRO

PRESENTE:

  
**Matheus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

  
**Cid Marconi Gurgel de Souza**  
CONSELHEIRO

  
**João Fernandes Fontenelle**  
CONSELHEIRO

  
**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

  
**Vito Simon de Moraes**  
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO