



**ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 461 /2003**

**2ª CÂMARA**

**SESSÃO DE 24/06/2003**

**PROCESSO DE RECURSO Nº 1/000482/2003**

**AUTO DE INFRAÇÃO : 2/200213829**

**RECORRENTE: EMPRESA BRAS. DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**CONS. RELATOR DESIGNADO: AFFONSO TABOZA PEREIRA**

**EMENTA: ICMS – UMA SÓ PEÇA – VOLUME DESACOMPANHADO DE NOTA FISCAL – OPERAÇÃO QUE NÃO CARACTERIZA MERCANCIA MAS SIMPLES REMESSA DE ENCOMENDA – IMPROCEDENTE.** O transporte de um único objeto descaracteriza a incidência do ICMS, por estar ausente o caráter de mercancia, configurando uma simples encomenda, segundo entendimento decorrente do princípio da razoabilidade. Recurso Voluntário conhecido e provido, em desacordo com o Parecer da Douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO:**

Em ação fiscal deflagrada no interior da ECT, o fiscal detectou a presença de 01 (um) volume contendo 01 (um) relógio desacompanhado de nota fiscal, totalizando uma quantia de R\$ 400,00 (quatrocentos reais).

O autuante, verificando a irregularidade, lavrou o Auto de Infração n.º 2002.11701, com base nos arts. 1º, 16, I, "b", 21,

II, "c" e 140 do Dec. n.º 24.569/97, culminando na penalidade insculpida no art. 878, III, "a", do último, que prevê multa de 40% sobre o valor da operação.

Às fls. 03 dos autos consta o Certificado de Guarda de Mercadoria – CGM n.º 164/2003.

Inconformada com a increpação, a autuada ingressa com sua defesa nos autos, por meio de impugnação, acostada às fls. 05 *ut* 11, argumentando ter sido a ECT criada pelo Decreto-Lei n.º 509/69 para explorar e executar atividades, por outorga, em nome da União, sendo tais atividades chamadas de serviço postal. Trata-se, este, de um serviço público inerente à própria União, conforme dispõe os arts. 21, X e 22, V da Constituição Federal/88 e arts. 7º, § 3º, 2º da Lei 6.538/78, que limita o poder de polícia do Estado, e que concede imunidade às entidades estatais, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei n.º 509/69. Além do que, a referida empresa não presta serviços na forma de transporte de mercadorias, mas executa uma prestação de serviço de entrega de objetos postais, considerados legalmente como correspondências, consoante art. 47 da Lei n.º 6.538/78, e, em sendo serviço público postal, não cabe falar-se em tributação de imposto, encontrando-se, portanto, fora da incidência do ICMS.

A insigne Julgadora Monocrática entendeu correto o procedimento adotado pelo titular da ação fiscal e julgou pela procedência do retromencionado Auto de Infração. Fundamenta sua decisão com fulcro em entendimento já exarado pelo douto Parecer da Procuradoria Geral do Estado de n.º 34/97, cristalizando o entendimento de que **"a qualidade de *longa manus* da empresa pública ECT não lhe estende a imunidade recíproca indicada no art. 150, VI, "a" e § 2º e 3º da Constituição Federal"**, destacando ainda que o art. 16 da Lei n.º 12.670/96 incumbiu ao transportador o dever de portar consigo o documento fiscal no momento do transporte, conforme se nota às folhas 16 a 19.

Atravessa Recurso Voluntário, às fls. 24 *ut* 30, ocasião em que a autuada aduz não ser responsável pelo pagamento do ICMS, trazendo a baila os mesmos argumentos esposados na impugnação antes mencionada.

Às folhas 32 *usque* 34 consta o Parecer n.º 196/03, da lavra da Consultoria Tributária, expressando seu entendimento no mesmo sentido que àquele expendido pela Instância

Singular, também amparado no Parecer nº 34/97 da PGE, para o fim de manter-se a procedência da autuação. O Representante da Procuradoria Geral do Estado ratificou integralmente o entendimento da Consultoria adotando seu parecer (fls. 35).

Vieram-me os autos para o Voto.

Eis o breve relatório.

## VOTO DO RELATOR

O agente fiscal lavrou Auto de Infração por haver encontrado 01 (um) único relógio, desacompanhado de documento fiscal, motivando sua autuação no Parecer n.º 34/97 lavrado pela Procuradoria Geral do Estado e na Norma de Execução n.º 07/99.

Em sua peça recursal, a autuada argumenta que a ECT não poderá ser responsabilizada pelo pagamento de nenhum imposto, pois é empresa mantida pela União, conforme art. 21, X da Carta Magna, e que, em suas operações, não há mercadorias, mas objetos postais, não chegando assim a ocorrer o fato gerador do tributo.

Por sua vez, o parecer da Procuradoria Geral do Estado de n.º 34/97, alude que **"à qualidade de *longa manus* da empresa pública não se estende a imunidade recíproca indicada no art. 150, VI, "a", §§ 2º e 3º da Constituição Federal, ressalvado o serviço postal *strictu sensu*. O serviço de transporte de mercadoria ou bens é situação necessária e suficiente para validar a ação fiscal sobre essas prestações. Tanto a condição de contribuinte quanto a qualidade de responsável tributário decorre de lei e da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação."**

De modo geral, não restaria dúvidas de que, caso devido o tributo, a autuada encontrar-se-ia na condição de RESPONSÁVEL LEGAL, por ser possuidora ou detentora de mercadoria sem documento fiscal, e não na de sujeito passivo como CONTRIBUINTE, por força do art. 21, III do Decreto n.º 24.569/97. No caso, o fato gerador não seria o serviço postal mas a circulação de mercadoria.

Contudo, mesmo diante destas fortes argumentações advindas do Parecer n.º 34/97 da PGE e do Dec. n.º 24.569/97, oportuna a transcrição da manifestação trazida pela autuada às fls. 26, quando afirma que **"... Para os interessados (remetentes e destinatários), os bens podem representar objetos afetivos, financeiros, negociais, intelectuais, culturais, administrativos ou mercadorias"**.

No caso em apreço, deve-se ter em conta que o Auto de Infração, objeto da ação fiscal, foi lavrado por haver sido

encontrado apenas 01 (um) único volume de um objeto, na forma de RELÓGIO, que se encontrava desacompanhada da necessária documentação fiscal (fls. 02).

Ao meu ver, parece relevante a apreciação de alguns aspectos referentes ao ICMS para, então, chegar-se à conclusão se é ou não caso de incidência do imposto.

Por primeiro, tem-se que a "circulação de mercadorias" é um dos fatos geradores do imposto, segundo o preceito constitucional contido no art. 155, II e § 2º, regulamentado pelo Dec. n.º 24.596/97.

O contribuinte do imposto, por sua vez, será qualquer estabelecimento comercial, industrial ou produtor, regularmente constituído ou não, que pratique com habitualidade operações sujeitas ao imposto, conforme reprodução contida no art. 14 da Lei Estadual n.º 12.670/96.

**Portanto, para a cobrança do tributo ICMS, necessária a existência de uma mercadoria, cuja destinação seja a comercialização, e que o agente passivo da operação tenha habitualidade naquela atuação comercial.**

No caso dos autos, percebe-se que o objeto da autuação trata-se de um único produto, remetido por meio de postagem de correios, sem que possa considerar-se o envio de um único objeto como sendo para a prática negocial.

Desta feita, parece-me estar ausente os elementos indicadores de enquadrar-se o caso dentro do preceito legal do ICMS, sendo o melhor entendimento a aplicar-se ao caso em tela o de trata-se de simples envio sem fins comerciais, de acordo com o princípio administrativo da razoabilidade.

O princípio da razoabilidade, bom dizer, encontra-se elencado no art. 37, caput, da CF/88, dando-lhe respaldo para ser utilizado em todos os atos praticados pela administração pública, inclusive nas decisões proferidas em processos administrativos.

Deve-se ter em conta que a razoabilidade como princípio, de nascente administrativista, vem sendo largamente empregado na jurisprudência tributária dos tribunais pátrios, conjugado

com o princípio da proporcionalidade, para refutar procedimentos punitivos ante situações específicas. Portanto, pode-se perfeitamente utilizá-lo no caso ora invocado.

**Lucia Valle Figueredo**, in *Estudos de direito tributário*, São Paulo: Malheiros, 1996, acertadamente entende que **"É por meio da razoabilidade das decisões tomadas que se poderão contrastar atos administrativos, e verificar se estão dentro da moldura comportada pelo Direito"**.

A respeito do critério de interpretação a ser adotado, traz-se a colação a insuperável lição de **Alípio Silveira**, na obra *Hermenêutica Jurídica*, Editora Brasiliense, v. 1, pp. 177/179, assevera que **"O texto de uma norma jurídica-legislativa, regulamentar, judicial tem de ser interpretado em função do fim e alcance dos fatos particulares em questão, referidos à finalidade da mesma."** Mais adiante reconhece: **"Vejamos, a seguir, os critérios fundamentais que norteiam a atividade criadora do aplicador da lei. Num imperfeitíssimo resumo, podemos 'razoavelmente', investigando a realidade e sentindo dos fatos, indagando dos juízos de valor em que se inspira a ordem jurídica em vigor, para que se encontre a solução satisfatória, entendendo-se esta em função do que a ordem jurídica considera como sentido de justiça. Em conclusão, na interpretação às conseqüências sistemáticas e, finalmente, ao desenvolvimento histórico da civilização"**.

Não se deve passar ao largo da definição de fato gerador contida no art. 114, do CTN como sendo a **"situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência"**.

O conceito de fato gerador, no dizer de **Zelmo Denari**, in *Curso de Direito Tributário*, 8. ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 179, é o seguinte: **"Tendo presente que o fato gerador é um fato de conteúdo econômico, que deve ser tipificado na lei tributária e, finalmente, que se aperfeiçoa em dois momentos lógicos e dele resulta a obrigação tributária, podemos defini-lo como um evento de conteúdo econômico, previamente descrito e tipificado na lei tributária, cuja concreta realização determina o nascimento da obrigação de pagar tributo."**

E arremata **Zelmo Denari**, Ob. Cit., p. 180: **"Ao vincular fato gerador ao nascimento da obrigação tributária, o**

**legislador pátrio faz desnecessária proposição, pois é tarefa da doutrina revelar – e este é um dos temas mais requintados do Direito Tributário: em que momento surge a obrigação tributária”.**

Desta forma, somente as relações de natureza comercial é que configurarão a ocorrência do fato gerador do tributo. Então, parece-nos ser compreensível o fato de que particulares, ou mesmo pessoas jurídicas não-contribuintes, utilizando-se dos serviços dos correios, remeterem para si mesmos seus objetos particulares para outras localidades, ou mesmo, mandarem a um terceiro sem que haja conteúdo negocial. Tratar-se-ia de simples encomenda, sem configurar um fato jurídico tributário.

Neste passo, afigura-se-me que a ECT seria efetivamente, caso incidisse o ICMS, responsável por seu pagamento, uma vez que não lhe é estendido os efeitos da imunidade recíproca, já que não fora recepcionada a Lei nº 6.538/78, neste ponto, pelo atual Ordenamento Jurídico Constitucional, mas em não ocorrendo o fato gerador do tributo, tenho como indevido sua cobrança.

Deste modo, me resta tão somente conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento, com o fito de reformar a decisão de procedência de 1ª Instância, para o fim de ser declarada a IMPROCEDÊNCIA, em desacordo com o entendimento adotado no Parecer da d. Procuradoria Geral do Estado.

É O VOTO.

**DECISÃO**

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

RESOLVEM os membros da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, conhecer do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento para o fim de reformar a decisão condenatória proferida pela Célula de Julgamento de 1ª Instância, decidindo pela **IMPROCEDÊNCIA** do lançamento, nos termos do voto do Conselheiro Relator e em desacordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os dos Conselheiros Eliane Maria de Souza Matias e José Mirtônio Colares de Melo

**SALA DE SESSÕES DA 2ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 14 de agosto de 2003.

Nabor Barbosa Meira  
PRESIDENTE


  
Francisco José de Oliveira Silva  
CONSELHEIRO

  
Benoni Vieira da Silva  
CONSELHEIRO

Eliane Resplande Figueiredo de Sá  
CONSELHEIRA

  
Adriano Jorge Pequeno Vasconcelos  
CONSELHEIRO

  
José Mirtônio Colares de Melo  
CONSELHEIRO

  
Antonio Luiz do Nascimento Neto  
CONSELHEIRO

  
Eliane Maria de Souza Matias  
CONSELHEIRA

  
Affonso Taboza Pereira  
CONSELHEIRO RELATOR

Ubiratan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO