

Acórdão: 14.400/01/2<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010104124-41  
Impugnante: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos  
Proc.do Suj. Passivo: Mário Márcio de Souza Mazzoni/Outros  
PTA/AI: 01.000138023-62  
Inscrição Estadual: 062.014462.00-13(Autuada)  
Origem: AF/ Belo Horizonte  
Rito: Ordinário

### **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 Balancetes Contábeis da empresa, Apropriações e Rateios de Receitas Centralizadas, apresentadas através de demonstrativos financeiros, boletins técnicos e circulares internas e Demonstrativos Contábeis de Faturamento a Receber de Contratos Especiais. 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 deixa claro que a imunidade constitucional não se aplica à empresa pública que realiza atividades econômicas. Corretas as exigências fiscais de ICMS, MR e MI (20%), prevista no art. 55, inciso XVI, da Lei nº 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **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 1.999. Exige-se ICMS, MR e MI (20%) prevista no art. 55, inciso XVI, da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 161 a 195, contra a qual o Fisco apresenta manifestação às fls.205 a 230.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 234 a 251, opina pela procedência do Lançamento.

**DECISÃO**

**DAS PRELIMINARES**

A Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração ao argumento que ele não preenche os requisitos legais.

A Impugnante reclama que a fiscalização limitou-se a informar de forma genérica os serviços que não estavam acompanhados de notas fiscais e sem o recolhimento do imposto devido, como também que houve cobrança a maior.

Conforme ressalta a fiscalização, por força dos artigos 314 a 316 do Anexo IX do RICMS/96, a EBCT é beneficiária de regime especial de tributação, que a exime de escriturar os livros de entrada, saídas e apuração do ICMS. No entanto, tal regime não lhe faculta a emissão de documentos fiscais.

Como a empresa não emitiu notas fiscais, o Fisco baseou-se nas informações constantes de seus registros contábeis e auxiliares para apuração dos serviços prestados e valor das operações realizadas, doc. fls. 31/84.

A discriminação dos serviços de transporte realizados pela Impugnante, objeto da autuação, consta dos Demonstrativos de Apuração de Receitas Tributáveis, doc. fls. 10/22, que foram recebidos pela Autuada, juntamente com o Auto de Infração, conforme comprova a assinatura no documento de fls. 04.

Tendo em vista que as informações relativas aos destinos e tipos de destinatários não faziam parte dos registros, foi solicitado da Autuada a declaração dos valores das prestações realizadas dentro dos municípios, quando foi apresentado um levantamento estatístico, fls. 26/28, o qual foi utilizado para a determinação da base de cálculo, aplicando-se a alíquota interna por falta de definição da condição dos destinatários.

Para cálculo da base tributável, o Fisco adotou os valores relativos à prestação de serviço de transporte constantes dos Balancetes Contábeis Centralizados Regionais, que “informam os resultados das operações de forma descritiva dos produtos e serviços, apresentando as consolidações realizadas a partir de balancetes individuais de cada agência da regional, incluindo as receitas de contratos de faturamento realizados na Regional/MG”, como também os valores da Consolidação Global das Receitas Operacionais, que acrescenta ao balancete, anteriormente referido, “as receitas apuradas de forma centralizada em Brasília/DF, e posteriormente rateadas entre as regionais e informadas através de Boletins Internos e Informativos Financeiros Mensais”, conforme consta das informações constantes nos demonstrativos de fls. 10/22.

A fiscalização utilizou também os valores constantes dos Contratos Especiais, que “especificam serviços de transporte prestados com base em contratos especiais de faturamento, registrados juntamente com outros serviços não tributados na Conta 32901090000-outras”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os valores que originaram do Balancete Contábil Centralizado Regional tratam-se dos saldos constantes das Subcontas da conta principal (Serviço de Encomenda n.º 32300000000), quais sejam, Encomenda Sedex, Encomenda Normal, Reembolso Postal, Encomenda Especial e Encomenda Comercial que se diferenciam pelo tratamento dados às encomendas, por exemplo, prazo de entrega.

Quanto aos valores relativos à Encomenda Sedex e Reembolso Postal, que originaram dos Informativos Financeiros – Apropriações e Rateios de Receitas Centralizadas, repassados mensalmente às Regionais, doc. de fls. 62/84, a Autuada, atendendo a intimação do Fisco de fls. 29, responde que tais valores são contabilizados, de forma centralizada, no seu departamento de controladoria, conforme resposta a fls. 30.

No referido documento, a Autuada também esclarece que os valores lançados em tais planilhas representam serviços efetivamente prestados e que não aparecem nos Balancetes Contábeis das Regionais, porque são apurados mediante o sistema de faturamento centralizado.

Portanto, tais valores representam os serviços realizados que não foram contabilizados nos Balancetes Contábeis das Regionais.

Os documentos de fls. 26/28, fornecidos pela própria Autuada, noticiam que do total de serviços de transporte de encomendas realizado, 8,21% é intramunicipal e 91,79% é destinado para outros municípios.

Sendo assim, 91,79% das prestações de serviço de transporte realizadas pela Autuada é tributada pelo imposto, consoante o disposto no art. 2º, inciso X do RICMS/96.

Aplicando-se, então, o percentual de 91,79% sobre os valores constantes das subcontas 32300000000, relativas à prestação de serviço de transporte, sobre os valores das contas Encomenda Sedex e Reembolso Postal, originárias da Consolidação Global das Receitas, bem como das contas relativas aos Contratos Especiais, a fiscalização apurou a base de cálculo a ser tributada, conforme se infere dos documentos de fls. 10/22.

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. 23, que indica o valor tributável das prestações, bem como a alíquota aplicada (18%).

Portanto, podemos observar que os quadros elaborados pelo Fisco demonstram, de forma bastante clara, todo o procedimento para cálculo do valor tributável e apuração do ICMS devido.

Todos os quadros foram recebidos pela Autuada, juntamente com o Auto de Infração, conforme comprova o recibo de fls. 04.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mediante a análise de tais quadros, todas as dúvidas da Impugnante são respondidas. A alíquota aplicada foi 18% e apuração da base de cálculo baseou-se nos balancetes contábeis e planilhas, fls. 31/84, e demonstrativos de fls. 26/28 fornecidos pela própria Autuada.

Dessa forma, não há se falar em cerceamento de defesa, uma vez que foram fornecidos para a Autuada todos os elementos para análise do trabalho.

Não procede também a afirmativa da Impugnante que o Auto de Infração não cumpriu o disposto no inciso V do art. 79 do RICMS/91, uma vez que tal dispositivo somente se aplica no caso da falta de escrituração de nota fiscal relativa à aquisição de mercadoria. Para arbitramento do valor da prestação, o Fisco utilizou os valores constantes dos registros contábeis e auxiliares pertencentes à empresa e, face a falta de informação do destino dos serviços prestados, e valeu-se da declaração de fls. 26/28, que indica as quantidades de serviços prestados para Belo Horizonte, outros Estados e interior de Minas Gerais.

O arbitramento no presente caso é legítimo, 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.

Verifica-se que a fiscalização valeu-se dos próprios registros das prestações promovidas efetuados pelo próprio contribuinte, e na falta dos valores relativos às prestações de serviço de transporte intramunicipais/intermunicipais foi utilizada como referência pesquisa realizada pela própria contribuinte para a separação destes valores, atendendo o preceito do inciso XI do art. 54 do RICMS/96, obtendo-se então a separação dentro do valor total dos serviços de transporte realizados pela contribuinte do percentual atingido pelo ICMS.

Portanto, a argüição de nulidade da peça fiscal não deve ser acatada, 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, especificamente o art. 58 da CLTA/MG.

### DO MÉRITO

A fiscalização constatou que a Autuada promoveu prestação de serviço de transporte sem emissão de documento fiscal, e, conseqüentemente, sem o recolhimento do ICMS devido relativamente ao período de janeiro a dezembro de 1999.

Não obstante, a Impugnante ser beneficiária de Regime Especial que a exime da escrituração dos Livros de Entrada, Saída e Registro de Apuração do ICMS, tal regime não lhe faculta a emissão de notas fiscais, nos termos dos artigos 314 a 316 do Anexo IX do RICMS/96.

Conforme já ressaltado, por falta de notas fiscais, o Fisco baseou-se nas informações constantes de seus registros contábeis, que “informam os resultados das prestações de forma descritiva dos produtos e serviços, apresentando as consolidações realizadas a partir de balancetes individuais de cada agência da regional, incluindo as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receitas de contratos de faturamento realizados na Regional/MG”, na Consolidação Global das Receitas operacionais, que acrescenta ao balancete centralizado, as receitas apuradas de forma centralizada em Brasília/DF, e posteriormente rateadas entre as regionais e informadas através de Boletins Internos e Informativos Financeiros Mensais”, como também nos Contratos Especiais, que “especificam serviços de transporte prestados com base em contratos especiais de faturamento”.

Os valores que originaram do Balancete Contábil Centralizado Regional tratam-se dos saldos constantes das Subcontas da conta principal (Serviço de Encomenda n.º 32300000000), quais sejam, Encomenda Sedex, Reembolso Postal, Encomenda Normal e Encomenda Especial, que se diferenciam pelo tratamento dados às encomendas, por exemplo, prazo de entrega.

Os valores relativos à Encomenda Sedex e Reembolso Postal, originaram dos Informativos Financeiros – Apropriações e Rateios de Receitas Centralizadas, repassados mensalmente às Regionais. A Autuada, atendendo a intimação do Fisco a fls. 29, esclarece que tais valores são contabilizados, de forma centralizada, no seu departamento de controladoria, e que, efetivamente, representam serviços prestados, mas não aparecem nos Balancetes Contábeis das Regionais, porque são apurados mediante o sistema de faturamento centralizado, conforme resposta a fls. 30.

Tendo em vista que as informações relativas aos destinos e tipos de destinatários não faziam parte de tais registros, foi solicitado da Autuada a declaração dos valores das prestações realizadas dentro e fora do município, para efeito de verificação do valor a ser tributado. A Autuada apresentou um levantamento estatístico, fls. 26/28, discriminando a quantidade de serviço de transporte realizado em maio/99, e no período de 01 a 06.07.99, 26 a 31.07.99 e 02.08.99 a 07.08.99, com destino para Belo Horizonte, outros Estados e interior de Minas Gerais.

Baseando-se nos dados constantes de tais documentos, a fiscalização verificou que, do total de serviços de transporte de encomendas realizado pela EBCT, 8,21% é intramunicipal e 91,79% é destinado para outros municípios dentro e fora do Estado.

Sendo assim, 91,79% das prestações de serviço de transporte realizadas pela Autuada é tributada pelo imposto, consoante o disposto no art. 2º, inciso X do RICMS/96.

Aplicando-se, então, o percentual de 91,79% sobre os valores dos serviços de transporte, a fiscalização apurou a base de cálculo do ICMS, conforme se infere dos documentos de fls. 10/22.

Ao deduzir dos valores apurados aqueles informados no DAICMS, o Fisco apurou a diferença a tributar, conforme demonstrativo de fls. 23.

É legítimo o arbitramento procedido pela fiscalização, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Repetimos, então, que o arbitramento do valor total dos serviços de transporte realizados pela contribuinte tributados pelo ICMS atendeu a disposição do inciso XI do art. 54 do RICMS/96.

A alíquota aplicada é correta, uma vez que, como a Autuada não comprovou a condição dos destinatários, face a falta de documentação fiscal, ela não pode usufruir do benefício da alíquota reduzida.

Entende a Impugnante que as exigências não devem prevalecer, ao fundamento que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT) não pode figurar no polo passivo da cobrança, face o disposto no art. 150, inciso VI, alínea “a” da CF/88.

Realmente 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 ressalta 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 exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

Ele 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.”

O autor 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”, como nos ensina Roque Antônio Carraza.

Aprofundando sobre o assunto, Roque Antônio Carraza diz que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos (isto é, quando não exploram atividade econômica) não se sujeitam a tributação por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

meio de impostos, justamente porque são a *longa manus* da pessoa política que, por meio de lei, as criam”.

No entanto, no caso de empresa pública exercer atividade econômica, ela não será alcançada pela imunidade constitucional.

Aliás, o art. 173, § § 1º e 2º, que abaixo transcrevemos, deixa claro que a imunidade constitucional não se estende às empresas públicas que realizam atividade econômica.

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.

§ 1º - A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias;

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

Então, em se tratando de Empresa Pública, conforme definido no art. 2º da Lei n.º 6.538/78, transcrito pela Impugnante a fls. 167, a EBCT, 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 acima transcrito.

O serviço de entrega de encomendas não se trata de serviço público como alega a Autuada, eis que, conforme ressaltou a fiscalização, “a entrega de encomendas reveste-se de todas as características de serviço de transporte. Nesse ponto, a EBCT iguala-se a um grande número de empresas concorrentes que prestam este mesmo tipo de serviço”.

Aliás, no Manual de Comercialização e Atendimento da EBCT, mod. 6, cap. 8, o serviço postal de encomenda é definido como sendo “o serviço que consiste na remessa via postal, em âmbito nacional, de objetos acondicionados em embalagens apropriadas, que contenham materiais com ou sem valor mercantil”, transcrito a fls. 220 pela fiscalização.

Efetivamente, o serviço de entrega de encomendas, dentre outros serviços arrolados no art. 7º da Lei n.º 6.538/78, trata-se de serviço postal, vide fls. 169.

No entanto, observamos que tal serviço, conforme estabelece o art. 9º da Lei n.º 6.538/78, não é explorado pela União em regime de monopólio, como os demais serviços ali descritos, vide fls. 170.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Improcede a afirmativa da Impugnante que a remuneração do serviço de entrega de encomenda é por meio de taxa, haja vista o estatuído no art. 32 da Lei n.º 6.538/78, que diz que “o serviço postal e o serviço de telegrama são remunerados através de tarifas, de preços, além de prêmios “ad valorem” com relação ao primeiro, aprovados pelo Ministério das Comunicações”, transcrito pela fiscalização a fls. 223.

Além disso, a taxa refere-se a serviços inerentes ao Estado, denominados essenciais e sua criação depende de lei, nos termos do art. 114 do CTN, não se tratando, pois, da remuneração do serviço de transporte prestado pela EBCT.

É importante destacar as diversas decisões mencionadas pela fiscalização às fls. 211/214, onde os diversos Tribunais Regionais Federais entenderam que a EBCT não está alcançada pela imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso VI da CF/88.

Verifica-se, também, as decisões do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, apresentadas pelo Fisco, fls. 214/215.

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

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.

A Impugnante diz que o Auto de Infração é omissivo, ao fundamento que, ao tratar da suposta incidência de ICMS sobre o serviço postal de transporte a fiscalização não considerou os respectivos créditos a que ela faz jus, os quais estão relacionados a fls. 182, por força dos artigos 62 a 69 do RICMS/96.

Se a Autuada entende que os referidos créditos são devidos, e não tendo sido os mesmos escriturados no Livro Registro de Entradas e levados para apuração do ICMS, ela deve proceder conforme o disposto nos itens 1, 2 e 3 do § 2º do art. 67 do RICMS/96.

Ressalta-se que o abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, somente será permitido mediante apresentação da 1ª via do respectivo documento fiscal, nos termos do art. 63 do RICMS/96, e atendimento dos demais requisitos previstos nos artigos 62 a 69 do RICMS/96. Além disso, deve ser apresentada a proporcionalidade das saídas tributadas para aproveitamento dos créditos.

Por outra, conforme se verifica dos Balancetes Contábeis Centralizados por Regional, doc. fls. 31/60, a fiscalização utilizou os saldos das contas, isto é, a diferença entre o débito e o crédito.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, não há se falar em considerar os créditos das contas pretendidos pela Autuada para abatimento do valor do imposto apurado no presente trabalho.

No que concerne à inconstitucionalidade da Lei n.º 6.763/75 argüida pela Impugnante, ressalta-se a limitação da competência estatuída no art. 88, I, da CLTA/MG. Por outro lado, a instauração do contencioso administrativo fiscal não veda o acesso do contribuinte ao Poder Judiciário, este sim o foro competente para apreciar questões de ordem constitucional, nos termos do art. 5º, inciso XXXV, da CF/88.

Entende-se que o trabalho não feriu o disposto no art. 150, inciso I da CF/88, nem tampouco o § 1º do art. 108 do CTN, uma vez que a fiscalização não está empregando a analogia para exigir imposto não previsto em lei.

A Impugnante reclama que a fiscalização não levou em consideração os valores restituídos a título de indenização por extravio e receita cancelada, ao argumento que tais contas espelham a devolução de valores, quando a entrega dos objetos postais não se efetivam, nos termos previstos pela legislação postal ou por cláusula penal contida em contrato de prestação de serviços eventualmente firmados com particulares.

No entanto, tal pretensão não deve prevalecer, pois, conforme explica o Fisco e como se verifica dos documentos que integram o presente processo, os valores lançados como base de cálculo tiveram sua origem nos registros contábeis da empresa, onde foram considerados os estornos lançados em cada conta, isto é, a diferença entre o débito e o crédito, no caso dos Balancetes Contábeis.

Ademais, o Fisco não considerou os valores relativos a “indenização por extravio” e “receitas canceladas”, por estarem lançados de forma genérica, por terem natureza tributária diferente do ICMS e, ainda, por não permitirem sua perfeita identificação e aplicação em serviços específicos.

Está correto o procedimento do Fisco, em não considerar os valores relativos às contas “indenização por extravio” e “receita cancelada”, uma vez que tais contas só poderiam ser consideradas se os seus registros permitissem a sua perfeita identificação e aplicação em serviços específicos.

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.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitar as argüições de nulidade do Auto de Infração e cerceamento de defesa. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o Lançamento, mantendo-se as exigências fiscais, nos termos do parecer da Auditoria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscal. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Mário Márcio de Souza Mazzoni e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio A. Rebouças. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Maria de Lourdes Pereira de Almeida (Revisora), Edwaldo Pereira de Salles e Glemer Cássia Viana Diniz Lobato.

**Sala das Sessões, 14/08/01.**

**Windson Luiz da Silva  
Presidente/Relator**

WLS/EJ/LG

CC/MG