

ficiados apenas ao imposto único de que trata a Constituição Federal, artigo 22, inciso X, § 5.º (sentença, a fls. 37/39), recorrendo de ofício. Inconformado, o Estado, assistente da autoridade apontada como coatora, agravou de petição, com as razões de fls. 43/51, sustentando tratar-se, na espécie, de indústria de transformação de matéria-prima ou, pelo menos, de circunstância a depender de prova pericial incompatível com o remédio processual invocado. Contra-razões, a fls. 61/63, sustentando a sentença. Esta foi mantida, com o despacho de fls. 67 verso, e, nesta instância, o Dr. Procurador da Justiça opina, a fls. 70, pelo provimento do Recurso.

E assim entende, também, a Câmara, com a vênia devida, integrando neste, como razão de decidir, nos termos do Ato. Reg. n.º 12, art. 35 e seus §§, o parecer de fls. 70, fazendo suas as considerações aduzidas pelo ilustre Procurador PAULO DOURADO DE GUSMÃO.

Rio de Janeiro, 7 de maio de 1969. — MOURÃO RUSSEL, Presidente.  
— JOÃO JOSÉ DE QUEIROZ, Relator. — EDUARDO JARA.

3.ª Câmara Cível

AGRAVO DE PETIÇÃO N.º 22.898

*Compete à autoridade administrativa impor tratamento fiscal específico ao contribuinte, que exerce comércio que não propicia apuração de débito no momento de cada transação, caracterizada no fato gerador do tributo.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Agravo de Petição número 22.898, sendo primeiro agravante o Juízo da Quarta Vara da Fazenda Pública e segundo agravante o Estado da Guanabara e agravado

COMENTARIO

O venerando Acórdão acima transcrito enfrentou o problema da exigência do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM) por estimativa, concluindo, acertadamente, pela absoluta legalidade dessa forma de arrecadação do tributo, que vinha sofrendo ataques infundados mas freqüentes.

Com efeito, a liquidação do ICM está regulada na Lei n.º 1165, de 13-12-1966, que estabeleceu as bases em que o tributo deveria ser calculado. São três as modalidades de cálculo para essa liquidação, a saber: a) a do art. 14 da lei citada, em que a base do cálculo é o valor da operação; b) a do art. 17, para transferências ou alienações a título gratuito, em que a base do cálculo é o valor declarado pelo dono da mercadoria — o que já constitui, sem dúvida, uma forma de estimativa —; c) a do art. 103, em que a base do

Açougue Merceria Torre de Belém Ltda., acordam os Juizes da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara, por votação unânime, rejeitar as preliminares suscitadas e dar provimento aos recursos a fim de denegar a segurança, condenado o recorrido nas custas e nos honorários de advogados, éstes na base de cem cruzeiros novos.

O Açougue Merceria Torre de Belém Ltda. impetrou a presente segurança, afirmando, em última análise, que nada devia do imposto de circulação de mercadorias de 1967, pois que pagara o tributo de acordo com as normas legais, isto é, fazendo incidir sobre o valor das operações de saída de mercadorias a alíquota de 15% e apurando, no fim do ano, a diferença, em seu favor, entre o imposto creditado relativo à saída das mercadorias do seu estabelecimento comercial e o que havia pago, mas não procurou para ser creditado pelo valor do saldo, o que devia ser pleiteado dentro de trinta dias, ao titular da Inspeção Regional, segurança a ser concedida para o fim de ser declarado que nada devia do imposto de circulação de mercadorias de 1967, nem de qualquer multa.

*cálculo é estimada pelo Fisco, para posterior ajuste, nos seguintes termos:*

“Art. 103 — O Executivo poderá instituir o sistema de cobrança do imposto em que a base de cálculo seja fixada por estimativa do movimento econômico, nas seguintes hipóteses:

V — quando se tratar de contribuinte cuja espécie, modalidade ou volume de negócio ou de atividades imponham tratamento fiscal específico”.

Com base no dispositivo legal transcrito, foi baixado o Decreto “N” n.º 764, de 30-12-1966, que estabelece:

“Art. 25 — O Secretário de Estado de Finanças poderá adotar o sistema de pagamento do imposto por estimativa nas bases e condições que estabelecer em atos normativos”.

Alegou a impetrante do mandado de segurança — e a sentença reformada pelo acórdão transcrito o admitiu — que o sistema de cobrança do imposto por estimativa importava em desvirtuamento do fato gerador do ICM, mas é evidente na afirmação a confusão entre *assento do tributo* e *base de cálculo*, que são, como se sabe, coisas diversas. O assento do ICM é a própria circulação da mercadoria, enquanto que a estimativa constitui a base de cálculo provisória para a liquidação do tributo, valendo lembrar que, como ficou dito acima, quando a mercadoria circula a título gratuito, a estimativa é feita pelo próprio contribuinte (Lei n.º 1165, art. 17). Vem a propósito a lição de BIELSA:

O Doutor Juiz *a quo*, a final, concedeu a segurança, para o fim de determinar à autoridade que se abstinhasse de exigir do impetrante o pagamento de qualquer débito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias do ano de 1967, em razão da aplicação do regime do recolhimento por estimativa, custas e honorários de NCr\$ 100,00 pelo impetrado, recorrendo de ofício.

O Estado da Guanabara também recorreu, arguindo, preliminarmente, a intempestividade da impetração, pois a autoridade só recebeu o ofício solicitando informações, no dia 22 de abril, quando o ato impugnado foi efetuado no dia 26 de novembro de 1968, mas descabido era, no caso, o mandado de segurança, pois necessária era, no caso, a produção de provas, inadmissível no mandado de segurança, porém nula era a sentença, porque decidira *extra petita*, articulando, quanto ao mérito, que a espécie era de perfeita adequação à lei, aduzindo que a sentença foi além do procedimento da autoridade impetrada, para julgar da conveniência desse procedimento, setor que, reconhecidamente, escapava ao controle do Judiciário.

“La liquidación fija el quantum. El procedimiento es indiferente. Puede ser el indiciario, o *à forfait*, o en proporción (deducir de una presunción legal de productividad, etc., la valuación de la materia imponible); lo mismo es la declaración y la valuación de oficio. En estos casos se trata de una actividad fiscal exclusiva y directa” (*Compendio de derecho fiscal*, Buenos Aires, 1952, pág. 74).

O que se exige é que o tributo seja instituído por lei, que há de dispor, também, quanto à fixação da alíquota, sua majoração ou redução, definindo, por outro lado, o fato gerador da obrigação tributária (Código Tributário Nacional, art. 97).

Ora, o Decreto “N” n.º 764 e as portarias nêle baseadas não criaram tributo, não alteraram alíquota, nem modificaram o fato gerador do ICM, que continua a ser o definido na lei. Muito ao contrário, foi com o intuito de dar exato e fiel cumprimento ao disposto no art. 103 da Lei n.º 1165, que se baixaram os atos normativos indispensáveis à consecução de tal objetivo. O procedimento da Administração foi, portanto, perfeitamente normal, como se vê, inclusive, do ensinamento do saudoso AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, nos seguintes termos:

“No que toca à criação ou alteração de tributos, a matéria é reservada à lei (art. 141, § 34, 1.ª parte). Também é assim no que respeita à criação de sujeitos passivos indiretos (*Nebenhaftung*, *Garantienhaftung*). Isso importa em excluir, nesse particular, a emanção de regulamentos.

No mais, porém, é perfeitamente admissível o exer-

acrescentando que a autoridade estava no exercício do poder regulamentar, observando, aliás o princípio da legalidade do tributo, nem feriu, em realidade, o da isonomia, e, muito menos, o da não cumulatividade, bem como foi observado o da uniformidade da alíquota, além de ter ocorrido a caracterização do fato gerador do tributo; pleiteando, finalmente, a reforma da sentença, provido o recurso, para deixar de conhecer da impetração, por intempestiva e descabida ou declarada nula a sentença; porém, não acolhidas as preliminares, devia ser cassada a segurança, condenada a recorrida nas custas e nos honorários de advogado.

Processados os recursos, a douta Procuradoria Geral opinou no sentido de ser mantida a decisão.

Inviável a preliminar de intempestividade, pois a distribuição, ocorrida no dia 28 de Janeiro de 1969, interrompeu, iniludivelmente, o prazo de decadência, pouco importando, no entanto, a circunstância da autoridade impetrada só ter sido notificada no dia 22 de abril do aludido ano.

As demais preliminares, inviável a segurança, por depender de provas, e existir decisão *extra petita*, podiam envolver, realmente, o próprio merecimento da medida, pois, se dependia de prova, a segurança não podia ser concedida, acrescentando que, em relação ao segundo motivo, tudo resultou

cício do poder regulamentar, de modo especial, sobretudo, de referência à relação tributária formal.

Das modalidades de regulamentos não só é autorizada a emissão do regulamento de execução, como do regulamento autônomo ou independente, ressaltando-se, no que ao último respeita, a instituição, como já se disse, de tributo, assim a originária definição ou caracterização do fato imponible ou gerador, a determinação da sua atribuição aos sujeitos passivos principais ou diretos (contribuintes) e indiretos (sucessão, responsabilidade, substituição), e por fim, a regulação da base de cálculo ou da alíquota dos tributos.

Vale recordar que, no exercício do poder regulamentar, particularmente no que respeita à emanção de regulamentos de execução, admite-se, plenamente, a outorga à Administração de uma competência para construir norma jurídica toda vez que, por um lado, na lei de habilitação esteja traçado o quadro geral e estejam fixados os elementos fundamentais por que se orientará a norma subordinada e, por outro lado, quando a atuação do comando legal ficar a depender de uma estimativa ou verificação de elementos de fato, ou de uma apreciação técnica” (*Introdução ao direito tributário*, Edições Financieiras, 1959, págs. 68/69).

Convém notar, além disso, que o cálculo do imposto com base em estimativa não constitui inovação da Lei n.º 1165. Essa moda-

do entendimento do Doutor Juiz *a quo* em considerar, em síntese, que a instituição do regime de cobrança por estimativa era facultada tão somente quando as circunstâncias o impusessem, o que não ocorria no caso presente, resultando daí o deferimento da medida, sem que se pudesse acoiar de julgamento além do pedido.

No mérito, não houve, por parte da autoridade administrativa, qualquer arbítrio no determinar o valor a recolher, apesar de manipular com fatos futuros, mas previsíveis, isto é, a estimativa em elementos positivos, não ocorrendo qualquer violação do princípio constitucional da isonomia e nem feriu o preceito da uniformidade da alíquota.

Com efeito, a própria impetrante esclareceu na inicial, que, “encerrado o ano de 1967 e verificado que havia diferença entre o montante pago e o apurado, isto é, constatado que havia recolhido a importância de NCr\$ 4.078,58 para pagamento de um imposto que foi apurado ser, unicamente, de NCr\$ 1.790,00, não solicitou o impetrante dentro de 30 dias após 31 de dezembro de 1967 (como determinou a Portaria) que lhe fosse creditada aquela importância, nem se utilizou do saldo no pagamento do imposto” (fólias 9 e 10).

Ora, não se fez a menor prova de que o imposto, em 1967, fôsse

lidade de lançamento já era adotada ao tempo do imposto sobre vendas e consignações, com base no estatuído no art. 34 § 1.º, da Lei n.º 899, de 1957 — disposição praticamente igual à de que aqui se trata. Mesmo em relação a outros tributos se tem utilizado a estimativa como base de cálculo, para posterior acerto à vista de elementos concretos. É o que ocorre, por exemplo, com a retenção, na fonte, do imposto de renda sobre salários, independentemente de deduções que o contribuinte possa fazer e que só afinal vão ser levadas em conta, para complementação ou restituição.

Na França, de onde veio a inspiração para o nosso ICM, adota-se a avaliação *à forfait*, que consiste

“... en une évaluation de la base d'imposition par des procédés empiriques, mais définis par la loi fiscale”,

sendo certo, ainda, que

“Le forfait rigide est, au fond, un procédé d'évaluation administrative. Mais il diffère cependant de l'évaluation administrative *stricto sensu* par la faculté qui est laissée au contribuable d'opter pour l'imposition suivant le mode du bénéfice réel, avec les obligations qu'elle comporte” (Cfr. LUCIEN MEHL, *Science et technique fiscales*, tome I, pág. 108).

Não é outro o sistema adotado na Guanabara, segundo o qual, estimado o movimento econômico do contribuinte para um determinado período, procede-se, findo esse tempo, à apuração do va-

no importe de NCr\$ 1.790,00, tanto que a impetrante não solicitou, sequer, o crédito apurado à autoridade administrativa, oportunidade, aliás, para se comprovar o alegado saldo, mas a impetrante, em verdade, procurou obviar efeitos da cobrança da diferença constatada, resultante entre os valores estimados e os recolhidos com insuficiência, consoante a notificação fiscal junto às fólias 15.

O entendimento esposado pela douda sentença recorrida não encontrou amparo em vários outros pronunciamentos do Tribunal *ad quem*.

Competia à autoridade administrativa, efetivamente, impor tratamento fiscal específico à impetrante, que exercia comércio que não propiciava a apuração do débito por ocasião de cada transação, caracterizando, assim, o fato gerador do tributo, ou melhor, entradas e saídas de mercadorias, sem que se fundasse num simples “*sic voleo, sic jubeo*” da digna autoridade, como entendeu o doutor Juiz *a quo*.

Descabida, na espécie, a segurança solicitada.

Rio de Janeiro, 16 de Abril de 1970. — NÉLSON RIBEIRO ALVES, Presidente e Relator. — SEBASTIÃO PERES DE LIMA. — GONÇALVES DE OLIVEIRA.

lor real das operações efetuadas, ocasião em que, verificada qualquer diferença entre o montante pago e o apurado, será ela recolhida dentro de trinta dias, se favorável ao Fisco, ou creditada, mediante requerimento do interessado com a comprovação devida, a favor do contribuinte, se favorável a este último.

Não procede, como se vê, a alegação da impetrante, de que o sistema da estimativa seria incompatível com a estrutura do ICM, de vez que este é idêntico à TVA francesa, na qual se adota procedimento igual, que é o sistema de cobrança *à forfait*. Note-se que o sistema de cobrança por estimativa respeita, como não poderia deixar de ser, o caráter não cumulativo do ICM.

Como se vê, o sistema da estimativa está previsto na Lei n.º 1165 e regulamentado em decreto do Executivo, de n.º “N” 764, sendo certo que, como acima se mostrou, a lei prevê outra modalidade de estimativa, feita pelo próprio contribuinte (art. 17). Está claro, ademais, que o modalidade de cobrança em questão não interfere com o fato gerador do tributo, nem o desnatura, sendo, como são, coisas diversas o assento e a base de cálculo. Respeitado está, também, o caráter não cumulativo do ICM, de vez que a estimativa do movimento econômico não dispensa a apuração do valor real das operações efetivamente realizadas pelo contribuinte.

Por tudo isto, merece aplausos a decisão transcrita, que, diga-se, se alinha ao lado de outras do mesmo Egrégio Tribunal, todas no sentido de reconhecer e proclamar a absoluta legalidade do sistema de arrecadação em causa.

ALEXANDRE BARBOSA DA FONSECA JUNIOR  
Procurador do Estado