IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — RECOLHIMENTO — ATO ADMINISTRATIVO SEM MOTIVAÇÃO LEGAL

— Não cabe a imposição de regime especial de recolhimento de tributo a contribuinte contra o qual não se comprovou a existência da motivação legal.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Fazenda do Estado *versus* Confecções Boeing Ltda. Agravo de petição nº 200 460 — Relator: Sr. Juiz ANDRADE VILHENA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de agravo de petição n.º 200 460, da comarca de São Paulo, em que á recorrente Juízo *ex officio*, agravante Fazenda do Estado, sendo agravada Confecções Boeing Ltda.: Acordam, em 4ª Câmara

do 1º Tribunal de Alçada Civil, e por votação unânime, negar provimento a ambos os recursos, para que subsista a decisão recorrida por seus próprios e jurídicos fundamentos. Adotam, ainda, aqueles constantes do parecer da ilustrada Procuradoria da Justiça. Custas como de lei.

Tomou parte no julgamento o Juiz Bandeira de Mello.

São Paulo, 5 de junho de 1974. Gomes Corrêa, pres. com voto. Andrade Vilhena, relator.

SENTENÇA

Vistos, etc.

Confecções Boeing Ltda., identificada nos autos, impetrou o presente mandado de segurança contra ato praticado pelos Delegado Regional Tributário da Grande São Paulo e Inspetor Chefe da IFC 11, alegando, em síntese, que foi vítima de atitude ilegal e arbitrária dos impetrados, que apreenderam suas mercadorias, obrigando-a a impetrar mandado de segurança devidamente concedido. Visando a nulificar os efeitos dessa decisão judicial os impetrados praticaram dois atos, consistindo o primeiro na recusa de autorização para impressão de talonários de notas fiscais e o segundo na imposição de um regime especial de tributação para ela. A recusa de autorização para a impressão de talões de notas, que haviam sido apreendidas pelo fisco, importa em violenta e ilegal medida, que a impede de comerciar. O regime especial, de sua parte, além de não encontrar guarida na lei fere seus direitos, pois que não deu motivos para tão arbitrária atitude. Não tendo ela deixado de cumprir qualquer de suas obrigações fiscais, como aliás reconhecido em sentença judicial, não tem sentido a imposição do regime especial atacado. A par disso, as exigências impostas em tal regime não são previstas em lei. Com estes argumentos impetrou a ordem postulando o deferimento da medida liminar, juntando a seu pedido os documentos de fls.

Recebido o pedido, foi deferida a liminar tão-somente para o fim de serem impressos os talonários desejados.

Notificados os impetrados, apresentou o Delegado Regional as informações de fls., com documentos de fls., assistido pela Fazenda do Estado. O Inspetor Fiscal reportou-se às informações prestadas pelo outro impetrado.

Nessas informações foi aduzido, em resumo, que não foi negada a autorização para a impressão dos pretendidos talões de notas fiscais, mas sim que, em razão de irregularidades existentes no pedido feito, não pode ele ser atendido. Nunca foi intenção do fisco embaraçar as atividades de contribuintes, pelo que não teria sentido o indeferimento, não fossem as irregularidades existentes no pedido da impetrante. Quanto ao regime especial atacado, sustentou que é perfeitamente lícito, previsto na legislação estadual, e inteiramente justificado, diante do comportamento irregular da impetrante, que reiteradamente deixou de cumprir as suas obrigações fiscais. Com estas considerações terminou pedindo a denegação da ordem.

Oficiou no feito o Dr. Representante do Ministério Público, que ofereceu o parecer de fls., opinando pela denegação da segurança, no que tange à impressão de talões de notas fiscais, e pela concessão parcial, no que tange à segunda parte do pedido.

Em atendimento ao despacho de fls. vieram para os autos os documentos de fls., sobre os quais se manifestaram a impetrante e o Ministério Público.

Decidido: O primeiro motivo da presente impetração tal como exposto na inicial, diz respeito à autorização para a impressão de talonários de notas fiscais. Esta parte do pedido, de conformidade com o que restou apurado nos autos, parece-me inteiramente prejudicada. Com efeito, as infor-

mações de fls. deixaram evidente que, com relação a este pedido, existiam irregularidades na solicitação administrativa encaminhada pela impetrante, de tal sorte que não poderia ser autorizada a impressão das notas fiscais, nos termos em que requerida (documentos de fls.)

Entretanto, parece-me que o assunto foi inteiramente esclarecido, posteriormente, ainda na esfera administrativa, como se vê dos documentos de fls. De outra parte, o impetrado esclareceu, a fls., reiterando-o a fls., que não tem o fisco qualquer intuito de dificultar as operações da impetrante, pelo que, desde que sanadas as dúvidas, poderiam ser regularmente impressas as pretendidas notas fiscais. À vista de tais informações trazidas para os autos, e diante do deferimento liminar do pedido, outorgado neste pormenor à impetrante, parece-me, a esta altura, já há de estar inteiramente resolvido o problema, pelo que julgo prejudicada a inicial, nesta parte.

Na segunda parte da inicial, insurge-se a impetrante contra a imposição do "regime especial" a que se viu ela sujeita, a partir de 18 de maio do corrente ano, nos termos do documento cuja cópia se encontra a fls. Contra esta pretensão se insurge o impetrado, sustentando a legalidade da deliberação tomada, e aduzindo mais que o sistema imposto guarda semelhança com o regime de estimativa, também previsto na lei fiscal, cuja constitucionalidade já foi seguidas vezes reconhecida por decisões judiciais. Neste ponto, o parecer do ilustre representante do Ministério Público foi pela concessão parcial da ordem impetrada. Quer me parecer, entretanto, *data maxima venia,* que a razão está inteiramente com a impetrante, nada justificando a manutenção do regime especial ora impugnado.

Em primeiro lugar, e no que tange à cláusula 2ª do regime instituído, é de se observar, desde logo, que a obrigação ali estabelecida, conquanto calcada em permissivo legal contido na Lei nº 9 590 (arts. 28 e 33), é de duvidosa constitucionalidade. Efetivamente, nos termos da Constituição Federal, o ICM encontra seu fato imponível na movimentação mercantil ou econômica das mesmas (art. 23, nº II, da Carta Magna). Mais especificamente, e no caso da impetrante, de conformidade com o disposto no art. 52 do Código Tributário Nacional, o referido tributo encontra seu fato gerador na saída das mercadorias de seu estabelecimento. Ora, no caso em tela, e escudada nos já referidos dispositivos da lei estadual, pretende a autoridade impetrada a manutenção do regime excepcional, sustentando a similitude entre ele e o regime de estimativa. Mas não lhe assiste razão neste ponto, em primeiro lugar porque o regime de estimativa só é de ser aplicado a firmas de exíguo volume de negócios, ou quando estes apresentem particularidades especiais. Não é, evidentemente, o caso da impetrante. Em segundo lugar, a estimativa toma como base "o valor provável das operações tributáveis, o das mercadorias entradas e o do imposto total a recolher no exercício" (Lei nº 9 590, art. 19, nº I), sendo recolhida em parcelas mensais. Não é isto o que pretende o impetrado, no caso em tela, pois que o regime especial impugnado obriga a impetrante a uma antecipação integral do imposto, antes da emissão das notas ficais de saída das mercadorias vendidas. Na verdade, a referida cláusula visa a restaurar, em todos os termos, o sistema vigorante para o extinto IVC, quando o contribuinte era obrigado a adquirir verba necessária para a provisão de imposto, antes de efetuar as suas vendas. Todas estas circunstâncias, a meu ver, são aptas a pôr em dúvida a legalidade de pretensão do impetrado.

A par disso, é de se observar que o disposto na cláusula 5ª do regime especial aqui impugnado é flagrantemente inconstitucional, subvertendo integralmente os pos-

tulados que regem a cobrança do tributo em foco. Realmente, nos termos da Constituição Federal, o ICM é não-cumulativo, ficando os contribuintes obrigados ao recolhimento, tão-somente, dos valores acrescidos, vale dizer, da diferença a maior "entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas". Não apresenta, portanto, qualquer condição de viabilidade a restrição imposta à impetrante. A questão, aliás, já foi objeto de decisão proferida pelo Pretório Excelso, como refere Aliomar Baleeiro: "O STF declarou inconstitucional o art. 25 da Lei de Santa Catarina nº 3 985, de 1967, que limitou a 80% o abatimento ou crédito do ICM pago nas operações anteriores, retendo 20%, o que mascarava empréstimo compulsório desta parcela" (cf. *"Direito Tributário Brasileiro"*, p. 220). Com muito maior razão se há de verberar a pretensão do impetrado, que pretende carregar à impetrante o ônus de 70% dos impostos devidos, que, aliás, dentro do sistema impugnado, por ela já teriam sido antecipados. O disposto nessa cláusula, além de ferir a sistemática tributária, ofende a natureza instantânea do imposto em questão, como bem lembrado pelo douto promotor (fls.)

O regime especial contra o qual se insurge a impetrante, embora constitua ato discricionário do Administrador, qual seja, "a manifestação concreta e unilateral da vontade da administração que, fundamentada em regra objetiva de direito, que a legitima e lhe assinala o fim, se concretiza livremente" (José Cretella Júnior, *Tratado de Direito Administrativo*, v. II), não poderia subsistir sem a existência de um motivo capaz de justificá-lo. Esta a razão pela qual o mesmo doutrinador (ob. cit., p. 206) termina por afirmar que 'inexistindo o motivo, ou dele extraindo o administrador ilações que se choquem com o princípio de direito aplicado, o ato administrativo será nulo". Assim sendo, conquanto tais atos sejam norteados pelos critérios de conveniência e oportunidade, privativos da administração e não passíveis de revisão judicial, nada impede que, pelo crivo do Judiciário, sejam aferidos os motivos determinantes e as conclusões adotadas pelo administrador.

No caso *sub judice* o que se verifica é que sequer os pressupostos enumerados na legislação fiscal estão presentes para a justificativa das pesadas restrições impostas à impetrante. Com efeito, estabelece o Regulamento do ICM que o regime especial só poderá ser imposto ao contribuinte que "reiteradamente deixar de cumprir suas obrigações fiscais" (art. 157). Todavia, o que se verifica é que contra a impetrante foram lavrados tão-somente dois autos de infração (fls.), sendo que o segundo deles é contemporâneo do regime especial. As infrações apontadas, além de não terem sido ainda submetidas à apreciação judicial, sequer se encontram definitivamente julgadas na esfera administrativa, demonstrando o documento de fls. que, ao ser editado o regime especial impugnado, a primeira infração não fora sequer julgada pelo órgão administrativo de primeira instância. Não se pode falar na existência, no caso, de crédito tributário do fisco estadual contra a impetrante, posto que inexiste dívida regularmente inscrita contra ela (Código Tributário Nacional, art. 201). Ao menos, não fez o impetrado qualquer prova nesse sentido.

Em tais condições, torna-se imperiosa a conclusão de que a impetrante, por ocasião da imposição do regime especial, não poderia ser tida como contumaz infratora da legislação fiscal. Note-se mesmo que o impetrado, em suas informações, referiu-se apenas ao primeiro auto de infração (fls.), só vindo à baila o segundo auto depois de proferido o despacho de fls. Onde está, pois, a prova das "reiteradas

infrações" cometidas pela impetrante? É possível que a impetrante tenha procurado orientar suas atividades no sentido de lesar o fisco estadual; posso também admitir a possibilidade de ter ela desenvolvido "atividades fraudulentas", tudo de conformidade com as denúncias contidas nos documentos de fls. No entanto, vejo-me forçado a concluir que o impetrado não trouxe para estes autos qualquer demonstração objetiva de tão pesadas e graves acusações, não obstante lhe tivesse sido dada a oportunidade de fazê-lo.

Registre-se, finalmente, que o regime especial impugnado foi motivado pelo "não recolhimento de tributos devidos" (neste sentido é a tônica de todos os seus "considerandas"), como se vê de fls. Entretanto, os dois únicos autos lavrados contra a impetrante arrolam apenas infrações fiscais, não tendo sido reclamado qualquer imposto não recolhido.

Todas as circuntâncias trazidas para estes autos levam à conclusão de que o ato administrativo impugnado é insustentável, não apenas por não se verificarem no caso os pressupostos legais para a sua prática, como também por inexistir a motivação invocada. Assim sendo, merece agasalho o pedido vestibular.

Ante o exposto e considerado o mais que dos autos consta, concedo a segurança impetrada nestes autos, para o fim de invalidar o regime especial a que submetida a impetrante, conforme documento de fls. Outrossim, julgo prejudicado o pedido, no que tange à impressão de talonários fiscais, pelos motivos atrás expostos. Custa pelo impetrado.

Na forma da lei, recorro de ofício da presente decisão.

P.R.I. e C.

São Paulo, 16 de outubro de 1973.

Álvaro L. Damásio Galhanone