

**Nº 96.05299-3** - **MANDADO DE SEGURANÇA**  
**IMPETRANTE** - **COMERCIAL DE ALIMENTOS**  
**SANTELMA LTDA.**  
**IMPETRADO** - **SECRETÁRIO DA FAZENDA DO**  
**ESTADO DO CEARÁ**  
**RELATOR** - **DES. FERNANDO LUIZ XIMENES**  
**ROCHA**

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. LITISPENDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. FIXAÇÃO ATRAVÉS DE PAUTA FISCAL.*

*I - A errônea indicação da autoridade coatora na ação mandamental fica regularizada quando, de algum modo, a pessoa jurídica de direito público intervém no processo e defende o ato impugnado.*

*II - A ausência de identidade de pelo menos um dos elementos da ação descaracteriza o instituto processual da litispendência.*

*III - Ilegítima é a cobrança de ICMS baseada em pauta fiscal, onde se fixa, de maneira unilateral e uniforme, um valor sobre o qual deva ser o imposto calculado, em manifesta desvinculação com seu fato gerador.*

*IV - Segurança concedida.*

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos, acordam os Desembargadores integrantes da composição plenária do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, por unanimidade, em conceder a ordem impetrada, tudo de conformidade com o voto do Relator.

Adota-se como relatório o constante do parecer ministerial de fls.244 *usque* 250.

## VOTO

Primeiramente, cumpre apreciar a preliminar de ilegitimidade suscitada pela autoridade apontada como coatora, no caso, o Exmo. Sr. Secretário da Fazenda.

Alega a mencionada autoridade ilegitimidade passiva *ad causam*, argumentando que “não é o chefe do Departamento de Arrecadação, nem impõe sanções fiscais por falta de recolhimento do imposto” (fls. 33).

De fato, a impetrante insurge-se contra o ato de cobrança do tributo que se lhe impõe com base na citada “pauta fiscal”.

Todavia, a postura impugnada não advém da autoridade apontada, qual seja, o Secretário da Fazenda, que apenas, no exercício de competência normativa, baixou a instrução - norma genérica e abstrata - disciplinadora da matéria.

Autoridade coatora, como é sabido, é aquela que ordena ou omite a prática do ato impugnado, e não o superior que recomenda ou baixa normas para a sua execução (RJTJESP 90/229, JTJ 142/283).

Em outras palavras, “autoridade coatora é aquela que, ao executar o ato, materializa-o” (RTFR 152/271). No mesmo sentido: TFR-Pleno, MS 105.867-DF, rel. Min. Geraldo Sobral, j. 27.6.85, v.u., “apud” Bol. do TFR 84/14; RJTJESP 111/180.

Ou ainda:

*“Sendo o ato impugnado um mero lançamento tributário, a autoridade que diretamente pratica aquele ato, considerado lesivo a direito do contribuinte, é que deve responder ao mandado de segurança. O Secretário que expediu Resolução de ca-*

*ráter genérico e abstrato é parte ilegítima" (STJ -2ª Turma, REsp 1.485-RJ, rel. Min. Hélio Mosimann, j. 6.3.91, deram provimento, v.u., DJU 8.4.91, p. 3.869, 2ª col., em.).*

De fato, o mandado de segurança constitui modalidade de remédio que se agita contra ato de autoridade. Como ensina **Celso Agrícola Barbi**, "inspirou-se ele [o MS] no *habeas corpus*, no *juicio de amparo* mexicano e em *writs* do direito norte-americano. Todos esses derivam do direito inglês, no qual, tradicionalmente, nas lesões de direito por ato de funcionário público a ação é dirigida contra ele e não contra o Estado" ("*Do Mandado de Segurança*", Forense, 6ª. ed., p. 152).

Desta maneira, não apontada corretamente a autoridade impetrada, de princípio, estar-se-ia diante do fenômeno da carência de ação, gerada, na espécie, por ausência de legitimidade passiva para agir.

Todavia, impõe-se considerar que, no caso, o ESTADO DO CEARÁ, pessoa jurídica de direito público interessada, compareceu aos autos, às fls. 96 *usque* 121, ratificando todo o teor das informações prestadas, encampanando, assim, a defesa do mérito da segurança.

Convém lembrar - e aqui invoca-se, mais uma vez, o magistério do mestre **Celso Agrícola Barbi**, quando diz:

*"... a parte passiva no mandado de segurança é a pessoa jurídica de direito público a cujos quadros pertence a autoridade apontada como coatora. Como já vimos anteriormente, o ato do funcionário é ato da entidade pública a que ele se subordina. Seus efeitos se operam em relação à pessoa jurídica de direito público" (op. cit., p. 154).*

Sobre o assunto, já tive a oportunidade de manifestar-me em artigo publicado, sob o título: "*Das Partes e o Problema do Litisconsórcio Necessário Passivo no Mandado de Segurança*", nos seguintes termos:

*"Não resta dúvida de que a pessoa jurídica, a qual pertence a autoridade coatora, é quem ocupa o pólo passivo da relação processual do mandado de segurança, cabendo-lhe, pois, suportar as conseqüências da concessão do writ. Com efeito, é a pessoa jurídica de direito público que tem legitimidade para recorrer da decisão prolatada nos autos da segurança impetrada e não o agente do ato impugnado". (Cf. Rev. da Fac. de Direito, n. 29 (1): jan-jun, 1988, p. 135).*

Dessa forma, a indicação errada da autoridade impetrada na ação

mandamental fica regularizada quando, de algum modo, a pessoa jurídica de direito público intervém no processo e defende o ato impugnado.

Nesse sentido, tem sido o entendimento jurisprudencial:

*"A errônea indicação da autoridade coatora gera a carência da ação mandamental, não cabendo ao juiz substituir o impetrado, cuja obrigação do correto apontamento cabe ao impetrante" (JTJ 158/267). Neste sentido: RTJ 123/475; RTJ 145/186 e STF - RT 691/227; RSTJ 4/1.283; STJ -1ª Seção, CC 3.470-9-DF, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 25.5.93, v.u., DJU 2.8.93, p. 14.158, 2ª col., em. De qualquer modo, porém, se a pessoa jurídica de direito público intervém no processo e defende o ato impugnado, fica regularizada a situação, não cabendo a declaração de extinção do processo (RJTJESP 88/177, 103/165, 108/174, bem fundamentado, 109/151) (Cf. THEOTÔNIO NEGRÃO, Código de Processo Civil e legislação processual em vigor, Saraiva, 27ª. ed., p. 1.084 - grifei).*

Assim, afasto a preliminar de ilegitimidade argüida.

Alegaram, igualmente, tanto o Secretário da Fazenda, autoridade impetrada, como o Estado do Ceará, a litispendência do presente feito com o MS nº 1.505/95, em curso na 2ª. Vara da Fazenda Pública.

Segundo a disciplina do processo civil, só há litispendência quando se reproduz ação anteriormente ajuizada, estando a primeira ainda em curso (§§ 1º. e 3º. do art. 301 do C.P.C.).

Ora, para que uma ação seja idêntica à outra, requer-se tenham estas as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. É a denominada teoria da "tríplice identidade" dos elementos da ação (§ 2º. do art. 301 do C.P.C.).

Portanto, basta que apenas um dos elementos da ação proposta seja diferente em relação à anterior para não ficar caracterizado o instituto processual da litispendência.

Consideradas ditas premissas, fácil é perceber que, no caso em tela, embora haja identidade subjetiva (como visto, no pólo passivo do mandado de segurança, em verdade, sempre está a pessoa jurídica de direito público interessada) e similitude do objeto (afastar exigência tributária descabida de suas operações de compra de farinha de trigo), as causas de pedir de uma e da outra ação são diversas.

No presente MS, como foi esclarecido, insurge-se a impetrante contra a fixação da base de cálculo de suas operações com supedâneo na "pauta

fiscal". Essa é a sua *causa petendi*.

Já no MS nº 1.505/95, que corre perante o juízo da 2ª. Vara da Fazenda Pública deste Estado, a causa de pedir consiste no inconformismo da parte com a cobrança do imposto pela técnica da substituição tributária.

Como se disse, um único elemento da ação diferente - na hipótese vertente, a causa de pedir - descaracteriza o fenômeno litispendencial.

Nesse sentido, embora tratando acerca da coisa julgada, tema que tem plena pertinência, pois ambas (coisa julgada e litispendência) regem-se pela teoria da "tríplice identidade", colhe-se o seguinte aresto:

*"Ainda que ocorra identidade de partes e de pedido, não havendo em relação à causa de pedir, inatendível é a arguição de coisa julgada" (STJ -4ª Turma, REsp 2.074-RJ, rel. Min. Fontes de Alencar, j. 20.3.90, não conheceram, v.u., DJU 30.4.90, p. 3.529, 1ª col., em.).*

Por tudo isso, rejeito, também, a segunda preliminar.

Passo, agora, ao exame de mérito.

Cuida-se de mandado de segurança em que a impetrante se insurge contra a exigência do ICMS, tanto em sua incidência ordinária, como na condição de substituto tributário, calculado sobre valor fixado em ato da autoridade fazendária, consubstanciando a denominada pauta fiscal.

Como se observa, a impetrante não se insurreta contra a cobrança antecipada do tributo em causa, vale dizer, contra a substituição tributária, mas tão-somente contra a utilização da pauta fiscal no cálculo do mencionado imposto.

Em verdade, o Código Tributário Nacional, em seu art. 148, dispõe, *verbis*:

*"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direito, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial".*

A respeito, o Professor **Hugo de Brito Machado**, em obra recente, assevera:

*"Nos casos em que não exista documento, ou*

*quando os documentos emitidos pelo contribuinte não sejam idôneos, a autoridade da Administração Tributária poderá arbitrar o valor da operação, para fins de cálculo do ICMS, mas ao contribuinte que não se conformar com esse arbitramento há de ser sempre assegurada a avaliação contraditória, administrativa ou judicial. Esse arbitramento deve ser feito em cada caso. (in Aspectos Fundamentais do ICMS, São Paulo, Dialética, 1997, p. 89).*

Em seguida, o prestigiado autor cita várias decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da tese que defende (cf. *op. cit.*, p.p. 89-91), e conclui:

*“Nem podia mesmo ser diferente, porque a utilização de pauta como presunção legal absoluta, ou como ficção legal, é absolutamente inadmissível em face do dispositivo constitucional que, ao conceder competência aos Estados, reporta-se a imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e à prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação. Havendo, assim, especificação desse âmbito do imposto, não se pode admitir a ficção legal, nem a presunção legal absoluta, pois isto significaria dar condições ao legislador para violar a norma atributiva de competência tributária, definindo como base de cálculo do ICMS valores inteiramente divorciados do valor da operação e da prestação tributáveis”. (op. cit., p. 92).*

No caso presente, tem-se que a pauta está fixada em ato normativo infralegal, o que torna mais evidente o direito da impetrante, uma vez que a base de cálculo do tributo constitui indiscutivelmente matéria de reserva legal.

Por outro lado, a fixação unilateral e uniforme de um valor sobre o qual deva ser o imposto calculado, não pode ser admitida, sob pena de clara desvinculação do tributo com seu fato gerador. Se este é a operação de circulação de mercadorias, a base de cálculo só pode ser o valor real dessa operação e não um valor fixado arbitrariamente, ainda que a lei o autorize.

De resto, o tema é antigo, e a jurisprudência sempre foi no sentido de reconhecer a ilegalidade das pautas fiscais.

Por tais razões, concedo a segurança, nos termos da impetração, tornando definitiva a liminar anteriormente outorgada. Revogo, ainda, a contracautela deferida, ficando a impetrante autorizada a levantar as quantias depositadas em garantia.

É como voto.  
Fortaleza, 12 de março de 1998.

Presidente \_\_\_\_\_

Relator \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_