



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.519.034 - RS (2015/0005673-0)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : NATÁLIA DE AZEVEDO MORSCH JOU E OUTRO(S) - RS039367
RECORRIDO : ASSOCIAÇÃO DOS DISTRIBUIDORES DE MEDICAMENTOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - ADIMERS
RECORRIDO : GAUCHAFARMA MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : CERVOSUL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : AL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : SULFARMA LTDA
RECORRIDO : WALTER SCHICK E COMPANHIA LIMITADA
RECORRIDO : MONTREAL FARMACÊUTICA LTDA
RECORRIDO : UNION PHARM DISTRIBUICAO FARMACEUTICA LTDA
RECORRIDO : MEDPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : CIFARMA SUL MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CLARA LTDA
RECORRIDO : DIFREMEL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : WARTUR COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
RECORRIDO : COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS BRAIR LTDA
RECORRIDO : RS DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
ADVOGADOS : NEY SILVEIRA GOMES FILHO - RS026839
RICARDO BERNARDES MACHADO E OUTRO(S) - RS044811
FLORIANO DUTRA NETO E OUTRO(S) - DF020499
ADVOGADA : NOÉLLE REGINA DE OLIVEIRA GUERINO E OUTRO(S) - DF027017
ADVOGADOS : ADRIANA BARBOSA FELIX E OUTRO(S) - DF032396
ADILSON VIEIRA MACABU E OUTRO(S) - DF047808

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 02/STJ. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NOS PREÇOS DIVULGADOS PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE RELATIVA. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE O PREÇO PRATICADO PELO COMÉRCIO VAREJISTA É INFERIOR À BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC/73.

2. Na linha dos precedentes deste Tribunal: (a) para fins de substituição tributária do ICMS, é legítima a imposição de que a base de cálculo do imposto corresponda ao preço final a consumidor, fixado por órgão público competente; (b) O art. 8º da LC 87/96, para fins de substituição tributária progressiva do ICMS, deve levar em consideração os dados concretos de cada caso, para fins de fixação da base de cálculo do ICMS.

3. Assim, em princípio: "Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária." (RMS 20.381/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/06/2006, DJ 03/08/2006, p. 203).

4. Todavia, conforme constou do acórdão recorrido, no caso concreto a parte autora comprovou que a base de cálculo do ICMS (fixada com base no Preço Máximo ao Consumidor) é "muito superior" ao preço efetivamente praticado no comércio varejista. Nesse contexto, o Tribunal de origem excepcionou, de modo adequado, os precedentes deste Tribunal — que autorizam a utilização do Preço Máximo ao Consumidor para fins de fixação da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária, no que concerne ao comércio de medicamentos —, especialmente ao afirmar que *"a base de cálculo estimada deve se aproximar ao máximo da realidade do mercado, de forma a se evitar a excessiva onerosidade ao contribuinte do imposto e, conseqüentemente, ao consumidor final"*.

5. Ressalte-se que tal entendimento é reforçado, em razão da recente mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal que, nos autos do RE 593.849/MG, firmou a seguinte tese jurídica em sede de repercussão geral: *"É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida"*.

6. Na linha desse entendimento, se a base de cálculo efetiva é inferior à presumida, é devida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária. Nesse contexto, não pode o Estado-membro determinar a utilização de critério que implique seja a base de cálculo do ICMS, fixada para fins de substituição tributária, superior ao preço praticado (base de cálculo efetiva), sob pena de ser obrigado a devolver o ICMS pago a maior. Constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de cálculo "presumida" e a efetiva. Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante (como ocorre no caso dos autos), pois, *"o modo de raciocinar 'tipificante' na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta"*.

7. É oportuno ressaltar que o caso concreto refere-se ao comércio de medicamentos, itens de primeira necessidade. Conforme informações extraídas do endereço eletrônico *"<http://www.brasil.gov.br/saude>"* a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed) atua no sentido de regular os preços, obstando que as empresas do ramo pratiquem preços superiores aos que autorizados pelo Governo. Em análise relativa aos *"preços máximos estabelecidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed) entre março de 2004 e dezembro de 2011"*, verificou-se que *"a regulação econômica permitiu que os medicamentos chegassem às mãos dos brasileiros com preços, em média, 35% mais baratos do que os pleiteados pelas indústrias farmacêuticas"*. Nesse contexto — seja em consequência da política da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed), seja em razão da própria política de mercado —, se os preços praticados pelos varejistas são inferiores aos preços divulgados pela CMED, não é dado ao Estado-membro impor a observância dos preços divulgados, fomentando, dessa forma, a indevida majoração dos preços dos medicamentos no mercado varejista. Ressalte-se que *"a regulação do mercado de medicamentos é*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

baseada em um modelo de "Teto de Preços".

8. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães (Presidente), os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 15 de agosto de 2017.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.519.034 - RS (2015/0005673-0)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : NATÁLIA DE AZEVEDO MORSCH JOU E OUTRO(S) - RS039367
RECORRIDO : ASSOCIAÇÃO DOS DISTRIBUIDORES DE MEDICAMENTOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - ADIMERS
RECORRIDO : GAUCHAFARMA MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : CERVOSUL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : AL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : SULFARMA LTDA
RECORRIDO : WALTER SCHICK E COMPANHIA LIMITADA
RECORRIDO : MONTREAL FARMACÊUTICA LTDA
RECORRIDO : UNION PHARM DISTRIBUICAO FARMACEUTICA LTDA
RECORRIDO : MEDPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : CIFARMA SUL MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CLARA LTDA
RECORRIDO : DIFREMEL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO : WARTUR COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
RECORRIDO : COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS BRAIR LTDA
RECORRIDO : RS DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
ADVOGADOS : NEY SILVEIRA GOMES FILHO - RS026839
RICARDO BERNARDES MACHADO E OUTRO(S) - RS044811
FLORIANO DUTRA NETO E OUTRO(S) - DF020499
ADVOGADA : NOÉLLE REGINA DE OLIVEIRA GUERINO E OUTRO(S) - DF027017
ADVOGADOS : ADRIANA BARBOSA FELIX E OUTRO(S) - DF032396
ADILSON VIEIRA MACABU E OUTRO(S) - DF047808

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, cuja ementa é a seguinte:

EMBARGOS INFRINGENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. MEDICAMENTOS. ADOÇÃO DOS PREÇOS DEFINIDOS PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS - CMED. CARACTERIZAÇÃO DE PAUTA FISCAL. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 431 DO STJ.

Os preços definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED objetivam apenas estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços dos fármacos, orientando as empresas produtoras de medicamentos, não podendo ser empregados na fixação da base de cálculo do ICMS, sob pena de caracterizar a adoção de pauta fiscal na tributação.

Inteligência da Súmula nº 431 do STJ. Precedentes do TJRS e STJ.

Embargos infringentes desacolhidos.

Os embargos de declaração opostos foram rejeitados.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No recurso especial, interposto com base na alínea *a* do permissivo constitucional, o recorrente aponta ofensa aos arts. 165, 458 e 535 do CPC/73, bem como aos arts. 8º, II, § 2º e 4º, da LC 87/96, ao art. 97, IV, do CTN e aos arts. 5º e 6º da Lei 10.742/2003, alegando, em síntese, que: (a) o acórdão recorrido manteve-se omisso, mesmo após a oposição de embargos de declaração; (b) é possível arbitrar o valor da base de cálculo das operações em tela com base nos preços fixados pela CMED, não sendo a presente situação pauta fiscal.

Em suas contrarrazões, os recorridos pugnam pela manutenção do acórdão atacado.

O recurso foi inadmitido pela decisão de fls. 1.551/1.568.

A decisão de fls. 1.711/1.712, proferida em sede de agravo, determinou a reautuação do feito como recurso especial.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.519.034 - RS (2015/0005673-0)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 02/STJ. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NOS PREÇOS DIVULGADOS PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE RELATIVA. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE O PREÇO PRATICADO PELO COMÉRCIO VAREJISTA É INFERIOR À BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC/73.

2. Na linha dos precedentes deste Tribunal: (a) para fins de substituição tributária do ICMS, é legítima a imposição de que a base de cálculo do imposto corresponda ao preço final a consumidor, fixado por órgão público competente; (b) O art. 8º da LC 87/96, para fins de substituição tributária progressiva do ICMS, deve levar em consideração os dados concretos de cada caso, para fins de fixação da base de cálculo do ICMS.

3. Assim, em princípio: *"Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária."* (RMS 20.381/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/06/2006, DJ 03/08/2006, p. 203).

4. Todavia, conforme constou do acórdão recorrido, no caso concreto a parte autora comprovou que a base de cálculo do ICMS (fixada com base no Preço Máximo ao Consumidor) é "muito superior" ao preço efetivamente praticado no comércio varejista. Nesse contexto, o Tribunal de origem excepcionou, de modo adequado, os precedentes deste Tribunal — que autorizam a utilização do Preço Máximo ao Consumidor para fins de fixação da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária, no que concerne ao comércio de medicamentos —, especialmente ao afirmar que *"a base de cálculo estimada deve se aproximar ao máximo da realidade do mercado, de forma a se evitar a excessiva onerosidade ao contribuinte do imposto e, conseqüentemente, ao consumidor final"*.

5. Ressalte-se que tal entendimento é reforçado, em razão da recente mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal que, nos autos do RE 593.849/MG, firmou a seguinte tese jurídica em sede de repercussão geral: *"É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida"*.

6. Na linha desse entendimento, se a base de cálculo efetiva é inferior à presumida, é devida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária. Nesse contexto, não pode o Estado-membro determinar a utilização de critério que implique seja a base de cálculo do ICMS, fixada para fins de substituição tributária, superior ao preço praticado (base de cálculo efetiva), sob pena de ser obrigado a devolver o ICMS pago a maior. Constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

cálculo "presumida" e a efetiva. Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante (como ocorre no caso dos autos), pois, *"o modo de raciocinar 'tipificante' na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta"*.

7. É oportuno ressaltar que o caso concreto refere-se ao comércio de medicamentos, itens de primeira necessidade. Conforme informações extraídas do endereço eletrônico "<http://www.brasil.gov.br/saude>" a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed) atua no sentido de regular os preços, obstando que as empresas do ramo pratiquem preços superiores aos que autorizados pelo Governo. Em análise relativa aos *"preços máximos estabelecidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed) entre março de 2004 e dezembro de 2011"*, verificou-se que *"a regulação econômica permitiu que os medicamentos chegassem às mãos dos brasileiros com preços, em média, 35% mais baratos do que os pleiteados pelas indústrias farmacêuticas"*. Nesse contexto — seja em consequência da política da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed), seja em razão da própria política de mercado —, se os preços praticados pelos varejistas são inferiores aos preços divulgados pela CMED, não é dado ao Estado-membro impor a observância dos preços divulgados, fomentando, dessa forma, a indevida majoração dos preços dos medicamentos no mercado varejista. Ressalte-se que *"a regulação do mercado de medicamentos é baseada em um modelo de 'Teto de Preços'"*.

8. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Inicialmente, cumpre esclarecer que o presente recurso submete-se à regra prevista no Enunciado Administrativo n. 2, *in verbis*: *"Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça"*.

A pretensão recursal não merece acolhimento.

Depreende-se dos autos que o Tribunal de origem, de modo fundamentado, tratou das questões suscitadas, resolvendo de modo integral a controvérsia posta.

Na linha da jurisprudência desta Corte, não há falar em negativa de prestação jurisdicional nem em vício quando o acórdão impugnado aplica tese jurídica devidamente fundamentada, promovendo a integral solução da controvérsia, ainda que de forma contrária aos interesses da parte.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Assim, não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC/73.

Por outro lado, destaco o disposto no art. 8º, II, §§ 2º e 4º, da LC 87/96:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

O Estado do Rio Grande do Sul alega que o § 2º do art. 8º da LC 87/96 "*possui normatividade suficiente para amparar a conduta da Fazenda gaúcha de arbitrar o valor da base de cálculo das operações em tela com base nos preços fixados pela CMED, porquanto se trata de órgão público regulador do setor econômico ao qual pertence o mercado de medicamentos, responsável, pois, pelo estabelecimento dos respectivos preços de fábrica e preços máximos de venda ao consumidor, nos termos da Lei 10.742/2003, cujos dispositivos foram também afrontados pela decisão recorrida*". Sustenta que, nessa hipótese, não há falar em pauta fiscal, motivo pelo qual não incide o disposto na Súmula 431/STJ.

Em princípio, verifica-se que a tese sustentada pela Fazenda Pública encontra amparo na jurisprudência deste Tribunal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR.

1. "O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP e 194.382-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária para frente" (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

2. Dispõe o art. 8º, § 2º, da LC 87/96 que tratando-se "de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido".

3. Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária.

4. Recurso ordinário a que se nega provimento.

(RMS 20.381/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/06/2006, DJ 03/08/2006, p. 203)

AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO QUE, EM SEDE DE AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL, RECONSIDEROU DECISÃO ANTERIOR. TRIBUTÁRIO. ICMS. MEDICAMENTOS. NÃO SE CONFUNDEM A PAUTA FISCAL E O REGIME DE VALOR AGREGADO ESTABELECIDO NO ART. 8º. DA LC 87/96, QUE CONSUBSTANCIA TÉCNICA ADOTADA PELO FISCO, A PARTIR DE DADOS CONCRETOS, PARA A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NA SISTEMÁTICA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, SENDO POSSÍVEL, ADEMAIS, O USO DO PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR ESTABELECIDO PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS CMED. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. Súmula 431/STJ. No caso dos autos, todavia, a base de cálculo do ICMS adotada pelo Fisco são os preços definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), órgão público do Conselho do Governo da Presidência da República que foi criado pela Lei 10.742/03.

2. O STJ entende que não há que se confundir a pauta fiscal - valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo - com o arbitramento de valores previsto no art.

148 do CTN, que é modalidade de lançamento, da mesma forma como também não se pode confundi-la com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º. da LC 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária para frente, levando em consideração dados concretos de cada caso. Precedente: RMS 18.677/MT, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 20.06.2005, p. 175.

3. Dispõe o art. 8º, § 2º. da LC 87/96 que, tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

4. Nesse sentido, os arts. 4º, § 1º. e 6º, II da Lei 10.742/03, bem como os arts. 6º, 7º, e 8º. da Resolução CMED 04/2004 (vigente à época) autorizam a CMED a fixar, ano a ano, o Preço Máximo ao Consumidor (PMC) dos medicamentos, que deverá ser observado pelo comércio varejista, valendo-se este, inclusive, de publicação específica para o mercado do produto, que possibilite dar publicidade aos preços praticados pelos produtores, como a revista ABCFARMA, permitindo, assim, que o Fisco, amparado pelo art. 8º, § 2º. da LC 87/96, lance mão desses preços na apuração do ICMS devido na substituição tributária progressiva. Precedentes: RMS 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJU 03.08.2006, p. 203, e RMS 21.844/SE, Rel. Min. FRANCISCO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

FALCÃO, DJU 01.02.2007, p. 392.

5. Agravo Regimental do contribuinte desprovido.

(AgRg no AgRg no AREsp 350.678/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2014, DJe 19/03/2014)

Registro que, na condição de Ministro Relator, já adotei essa orientação:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO DE PUBLICAÇÃO RECONHECIDA E IDÔNEA. REVISTA ABC FARMA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de lei local determinar como base de cálculo presumida de ICMS em regime de substituição tributária valores constantes da Revista ABCFARMA.

2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de reconhecer a ilegalidade de cobrança do ICMS com base em regime de pauta fiscal, mormente pelo fato de que "o art. 148 do CTN somente pode ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando, certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa" (RMS n. 18.677-MT, relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 20.6.2005).

3. No presente caso, a conduta da Administração não se trata de pauta fiscal, mas de técnica para a fixação da base de cálculo na sistemática de substituição tributária progressiva, na qual se leva em consideração dados concretos, tudo em consonância com o disposto do art. 8º, §§ 2º e 3º, da Lei Complementar nº 87/96.

4. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de admitir a utilização dos preços indicados na Revista ABC FARMA na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária progressiva. Precedentes: REsp 1.192.409/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22.6.2010, DJe 1º.7.2010; RMS 21.844/SE, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 5.12.2006, DJ 1º.2.2007; RMS 20.381/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/06/2006, DJ 03/08/2006.

5. Quanto à alínea "c", aplicável o disposto na Súmula 83 do STJ, segundo a qual: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1248963/SE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 14/06/2011)

Ressalto que no acórdão proferido no acórdão proferido no RMS 18.677/MT (SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 20/06/2005, p. 175) — que é citado por vários precedentes deste Tribunal —, o Ministro Castro Meira (Relator) efetuou a distinção entre "pauta fiscal" e "Margem de Valor Agregado" (MVA), consignando que o disposto no art. 8º da LC 87/96 *"é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária progressiva, levando em consideração dados concretos de cada caso"*, enquanto *"a pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo"*.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Consignou-se, ainda, que:

O art. 8º da LC n.º 87/96 estabelece o regime de valor agregado para a determinação da base de cálculo do ICMS no caso de substituição tributária progressiva. Na hipótese, como não há o valor real da mercadoria ou serviço, já que o fato gerador é antecipado e apenas presumido, o dispositivo em tela determina o procedimento a ser adotado, assim resumido: quando o produto possuir preço máximo de venda no varejo, fixado pela autoridade competente ou pelo fabricante, a base de cálculo do ICMS antecipado será esse preço, sem nenhum outro acréscimo (IPI, frete etc); quando o produto não for tabelado ou não possuir preço máximo de venda no varejo, a base de cálculo do ICMS antecipado é determinada por meio de valor agregado. Sobre uma determinada base de partida, geralmente o valor da operação anterior, é aplicado um percentual de agregação, previsto na legislação tributária, para se encontrar a base de cálculo do ICMS antecipado.

Em suma, a análise dos precedentes citados autoriza as seguintes conclusões:

Para fins de substituição tributária do ICMS, é legítima a imposição de que a base de cálculo do imposto corresponda ao preço final a consumidor, fixado por órgão público competente.

O art. 8º da LC 87/96, para fins de substituição tributária progressiva do ICMS, deve levar em consideração dos dados concretos de cada caso, para fins de fixação da base de cálculo do ICMS.

Registro que, em sentido contrário aos precedentes citados — entendendo que a utilização dos preços máximos para venda de medicamentos fixação pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED) constitui "verdadeira pauta fiscal" — destaco o seguinte precedente deste Tribunal:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PAUTA FISCAL. SÚMULA 431/STJ.

1. Hipótese em que o Estado adotou os preços máximos para venda de medicamentos fixados pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED) para estabelecer a base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária.
2. Não se trata, portanto, de adoção dos valores de mercado, baseada nos preços compilados por revistas especializadas, o que é admitido pela jurisprudência do STJ, mas sim de verdadeira pauta fiscal, vedada nos termos da Súmula 431/STJ.
3. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AgRg no Ag 1359721/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2011, DJe 19/04/2011)

No âmbito doutrinário, Roque Antonio Carraza observa que:

(...) Finalmente, o art. 8º da Lei Complementar 87/1996, ao cuidar da base de cálculo do ICMS, também vergasta o princípio da segurança jurídica, na medida em que permite que o Governo, dentre outras coisas, estime a margem de lucro do contribuinte substituído, em "operações ou prestações subsequentes". (ICMS. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, pág. 335).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No que se refere ao primeiro precedente citado (RMS 20.381/SE), destaco que no voto do saudoso Ministro Teori Zavascki foi consignado que:

Nesse contexto, a simples alegação da impetrante no sentido de que o Fisco Estadual vem se utilizando ilegalmente de preços publicados pela revista ABCFARMA e outras para a definição da base de cálculo do ICMS incidente sobre os medicamentos não demonstra a existência de qualquer ilegalidade na forma de cobrança do tributo. Assim, não existe direito líquido e certo a ser amparado por mandado de segurança.

É importante ressaltar que o presente recurso origina-se de *"Ação Declaratória com pedido liminar de tutela antecipada"*, por meio da qual a autora pede seja reconhecida a ilegalidade da legislação estadual que *"estabelece como critério para determinação da base de cálculo do ICMS de responsabilidade por substituição tributária a utilização do Preço Máximo ao Consumidor sugerido pelo fabricante, considerando-se que este valor é muito superior ao preço efetivamente praticado pelos estabelecimentos varejistas"*.

No linha de entendimento do Ministro Teori Zavascki, a "simples alegação" de ilegalidade da utilização do Preço Máximo ao Consumidor não é suficiente para afastar a utilização de tal critério para fins de fixação da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária.

Não obstante, indago:

A comprovação específica no sentido de que o preço presumido é superior ao preço efetivamente praticado autoriza o reconhecimento de ilegalidade na adoção de tal critério?

No caso concreto, constou expressamente do voto condutor do acórdão recorrido (proferido em sede de embargos infringentes) que:

Como se vê, o critério adotado pelo Fisco Estadual na hipótese em apreço importa em tributação mediante aplicação de pauta fiscal, medida extraordinária, que é admitida somente quando houver dificuldade na apuração do real valor da operação ou quando exista justo receio de que as informações prestadas pelo contribuinte não gozem de verossimilhança, situações, no entanto, que não restaram configuradas no caso, em que foi comprovado pela parte autora que a base de cálculo do ICMS sobre os medicamentos comercializados ocorreu em patamar muito superior ao valor total dos produtos, destacando-se, no ponto, trecho da fundamentação expendida no acórdão embargado pelo Relator, o em. Des. Francisco José Moesch, em que faz a análise da prova carreada aos autos (grifo):



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

"Pela larga documentação acostada aos autos, verifica-se que tal situação não ocorre. Através do exame dos documentos, **conclui-se que existe expressiva diferença entre os valores utilizados como base de cálculo e a média dos valores de venda praticada no mercado.**

Esta conclusão pode ser confirmada pela pesquisa de preços realizada pelo Instituto de Pesquisa Nielsen (fls. 935/970), que demonstra o fato de que as farmácias regularmente praticam descontos, vendendo os medicamentos ao consumidor a valores muito aquém do que consta no PMC. A pesquisa demonstra que os fármacos são vendidos com um desconto médio de 45,61% em relação ao PMC.

Corroborando com o levantamento efetuado pelo Instituto, as alterações legislativas produzidas pelo Estado também são no sentido de que há real distorção provocada pela adoção do PMC como critério. Os Decretos Estaduais nº. 45.437, 45.733 e 45.780 de 2008, por exemplo, instituíram redutores da base de cálculo - que variam de 41,176% a 90% - incidentes sobre o PMC, para determinados fármacos similares e genéricos considerados de alto consumo pela população (fls. 1119/1121)."

Desta forma, estando os valores utilizados pelo fisco em patamar superior ao do praticado, não merece reparo o julgado embargado ao julgar procedente a ação porque, conforme anteriormente exposto, é inadmissível a adoção dos preços definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, não havendo prova de má-fé do contribuinte, fraude ou omissão no preço atribuído aos produtos, restando inviável a tributação nos termos do art. 148 do CTN e a cobrança do ICMS em "pauta fiscal", aplicando-se a Súmula nº 431 pelo STJ:

"É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. (Súmula 431, Primeira Seção do STJ, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010)"

Destaco, ainda, o seguinte excerto extraído de voto vogal:

Como salientei quando do julgamento do recurso de apelação, é possível considerar o PMC (preço máximo de venda ao consumidor) como base de cálculo do tributo. Todavia, a base de cálculo estimada deve se aproximar ao máximo da realidade do mercado, de forma a se evitar a excessiva onerosidade ao contribuinte do imposto e, consequentemente, ao consumidor final.

Através do exame dos documentos, conclui-se que existe expressiva diferença entre os valores utilizados como base de cálculo e a média dos valores de venda praticada no mercado.

Como se verifica, no caso concreto, a parte autora comprovou que a base de cálculo do ICMS (fixada com base no Preço Máximo ao Consumidor) é "muito superior" ao preço efetivamente praticado no comércio varejista.

Nesse contexto, entendo que o Tribunal de origem excepcionou, de modo adequado, os precedentes deste Tribunal — que autorizam a utilização do Preço Máximo ao Consumidor para



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

fins de fixação da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária, no que concerne ao comércio de medicamentos —, especialmente ao afirmar que *"a base de cálculo estimada deve se aproximar ao máximo da realidade do mercado, de forma a se evitar a excessiva onerosidade ao contribuinte do imposto e, conseqüentemente, ao consumidor final"*.

Ressalto que tal entendimento é reforçado, em razão da recente mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal que, nos autos do RE 593.849/MG (abaixo referido), firmou a seguinte tese jurídica em sede de repercussão geral:

"É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".

Conforme observado pelo Ministro Edson Fachin, *"o modo de raciocinar 'tipificante' na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta"*.

O precedente foi assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar "tipificante" na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, § 7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017)

Na linha desse entendimento, se a base de cálculo efetiva é inferior à presumida, é devida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária.

Nesse contexto, não pode o Estado-membro determinar a utilização de critério que implique seja a base de cálculo do ICMS, fixada para fins de substituição tributária, superior ao preço praticado (base de cálculo efetiva), sob pena de ser obrigado a devolver o ICMS pago a maior.

Constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de cálculo "presumida" e a efetiva.

Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante (como ocorre no caso dos autos), pois, repita-se, *"o modo de raciocinar 'tipificante' na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta"*.

Por fim, entendo oportuno ressaltar que o caso concreto refere-se ao comércio de medicamentos, itens de primeira necessidade. Conforme informações extraídas do endereço eletrônico *"<http://www.brasil.gov.br/saude>"* a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed) atua no sentido de regular os preços, obstando que as empresas do ramo pratiquem preços superiores aos que autorizados pelo Governo. Em análise relativa aos *"preços máximos estabelecidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed) entre março de 2004 e dezembro de 2011"*, verificou-se que *"a regulação econômica permitiu que os medicamentos chegassem às mãos dos brasileiros com preços, em média, 35% mais baratos do que os pleiteados pelas indústrias farmacêuticas"*.

Nesse contexto — seja em consequência da política da Câmara de Regulação do



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Mercado de Medicamentos (Cmed), seja em razão da própria política de mercado —, se os preços praticados pelos varejistas são **inferiores** aos preços divulgados pela CMED, não é dado ao Estado-membro impor a observância dos preços divulgados, fomentando, dessa forma, a indevida majoração dos preços dos medicamentos no mercado varejista. Ressalte-se que "*a regulação do mercado de medicamentos é baseada em um modelo de 'Teto de Preços'*" (afirmativa extraída do site acima referido).

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2015/0005673-0

PROCESSO ELETRÔNICO Resp 1.519.034 / RS

Números Origem: 00110523553106 03093870520138217000 04192387620138217000
04879427820123821700 04912993220138217000 05506564520108217000
10523553106 110523553106 23553101542005821000 3093870520138217000
4192387620138217000 4879427820123821700 5506564520108217000 70039629415
70051813442 70055847602 70057666729 70058845710

PAUTA: 15/08/2017

JULGADO: 15/08/2017

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETTE MAGALHÃES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. SAMARA DAPHNE BERTIN

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR	: NATÁLIA DE AZEVEDO MORSCH JOU E OUTRO(S) - RS039367
RECORRIDO	: ASSOCIAÇÃO DOS DISTRIBUIDORES DE MEDICAMENTOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - ADIMERS
RECORRIDO	: GAUCHAFARMA MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO	: CERVOSUL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO	: AL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO	: SULFARMA LTDA
RECORRIDO	: WALTER SCHICK E COMPANHIA LIMITADA
RECORRIDO	: MONTREAL FARMACÊUTICA LTDA
RECORRIDO	: UNION PHARM DISTRIBUICAO FARMACEUTICA LTDA
RECORRIDO	: MEDPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO	: CIFARMA SUL MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO	: DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CLARA LTDA
RECORRIDO	: DIFREMEL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
RECORRIDO	: WARTUR COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
RECORRIDO	: COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS BRAIR LTDA
RECORRIDO	: RS DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
ADVOGADOS	: NEY SILVEIRA GOMES FILHO - RS026839 RICARDO BERNARDES MACHADO E OUTRO(S) - RS044811 FLORIANO DUTRA NETO E OUTRO(S) - DF020499
ADVOGADA	: NOÉLLE REGINA DE OLIVEIRA GUERINO E OUTRO(S) - DF027017
ADVOGADOS	: ADRIANA BARBOSA FELIX E OUTRO(S) - DF032396 ADILSON VIEIRA MACABU E OUTRO(S) - DF047808



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). LUÍS CARLOS KOTHE HAGEMANN, pela parte RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Dr(a). RICARDO BERNARDES MACHADO, pela parte RECORRIDA: ASSOCIAÇÃO DOS DISTRIBUIDORES DE MEDICAMENTOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - ADIMERS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães (Presidente), os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.