

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

216

SETEMBRO - 2013

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

216

(SETEMBRO - 2013)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Astrid Salles
é a autora da pintura reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Adriano Vidigal Martins - A contagem do prazo prescricional do crédito tributário em relação aos sócios administradores

Introdução. 1. Natureza jurídica da decadência e da prescrição no Direito Tributário. 2. Sujeito passivo da obrigação tributária e responsabilização dos sócios administradores. 3. Fatos que ensejam a responsabilização patrimonial dos sócios-gerentes. 4. Fixação do início do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal em relação aos sócios administradores. Considerações finais.

7

Diogo Ferraz - IR/CSLL sobre juros em depósitos judiciais e em repetição de indébitos federais - análise crítica do REsp nº 1.138.695 - legalidade *versus* justiça

1. Introdução. 2. Breve histórico do entendimento do STJ sobre a tributação dos juros. 3. O REsp nº 1.138.695: o positivismo formalista cobra sua conta do contribuinte. 4. “Uma verdade inconveniente”. 5. A aplicação da legalidade que permite o enriquecimento sem causa. 6. Da inconsistência institucional: a contradição na jurisprudência do próprio STJ. 7. Conclusão.

22

Fernanda Ramos Pazello - PIS e Cofins das instituições financeiras e equiparadas: análise dos conceitos de faturamento e receita financeira

I. Proposta do presente estudo. II. Delimitação do conceito de faturamento pelo STF. III. A questão das receitas financeiras para as entidades financeiras. IV. Conceito de faturamento incorporado pela CF/1988. V. O parecer da União Federal e a incorreta equiparação de receita financeira à receita de prestação de serviço. VI. Conclusão.

36

Gustavo Martini de Matos e Carolina Luisa Falk Braz - O imposto sobre ganhos de capital nas alienações sem preço determinado por pessoas físicas

1. Introdução. 2. O momento da tributação do ganho de capital se o preço do negócio jurídico não é determinado. 3. O art. 140 do Regulamento do Imposto de Renda e exemplo prático da sua aplicação. 4. A posição da Secretaria da Receita Federal do Brasil e do antigo 1º Conselho de Contribuintes. 5. Conclusão.

47

Ives Gandra da Silva Martins - O direito de defesa do contribuinte em face da Súmula nº 10 do STF

57

Leonardo Augusto Andrade - Desmistificando o PIS e a Cofins das instituições financeiras

1. O faturamento. 2. O Supremo Tribunal Federal e o conceito de faturamento para fins tributários. 3. Atividade empresarial das instituições financeiras. 4. O conceito de serviço no direito privado e a aplicação do Gats. 5. O conceito de serviços e o Código de Defesa do Consumidor. 6. Notas conclusivas.

61

Luciano Garcia Miguel - A Lei Complementar nº 24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS

1. Introdução. 2. As diversas espécies de benefícios fiscais. 3. Benefícios financeiro-fiscais. 4. Conclusão.

96

Ramon Tomazela Santos - O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição ao PIS e da Cofins

1. Introdução. 2. Natureza jurídica dos créditos de PIS e Cofins. 3. Prazo para o desconto dos créditos de PIS e Cofins. 4. Procedimento formal para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e Cofins. 5. A forma de contabilização dos créditos de PIS e Cofins e os eventuais impactos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. 6. A tributação dos créditos extemporâneos de PIS e Cofins. 7. Conclusões.

108

Renato Lopes Becho - Competência tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o Direito Tributário

I - Introdução. II - Teoria da competência tributária. III - Limites à competência tributária. IV - Características da competência tributária. V - Competência e capacidade tributária: distinções. VI - Distribuição das competências tributárias. VII - Competência tributária e processo. VIII - Extrafiscalidade: também um tema constitucional. IX - Novos desafios para a competência: a extrafiscalidade e novas operações jurídicas. X - Relação da extrafiscalidade com os direitos humanos. XI - À guisa de conclusão.

123

Rodrigo Martone e Alessandra Bassani - A nova posição do STF sobre a desistência de mandado de segurança sem anuência da parte contrária e independentemente de decisão de mérito e as suas consequências para as causas de natureza tributária

I. Introdução. II. A (des)necessidade de anuência da parte contrária para desistência de mandado de segurança. III. A (im)possibilidade de limitação temporal da faculdade de desistir do mandado de segurança. IV. Os efeitos do novo entendimento do STF para as causas de natureza tributária. V. Conclusão.

132

Wladimir Novaes Martinez - Contratação de mão de obra da construção civil em face da desoneração da folha de pagamento

1. Introdução. 2. Retenção na cessão de mão de obra. 3. Construção civil. 4. Empreitada na cessão de mão de obra. 5. Data do início da atividade. 6. Matrícula CEI. 7. Período de aplicação da lei. 8. Custos não incluídos. 9. Enquadramento da preponderância.

143

Parecer

Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel Abreu Machado Derzi e André Mendes Moreira - Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas. Pauta fiscal

1. A consulta. 2. O mercado farmacêutico: a dinâmica de definição de preços. 3. A legislação aplicável - LC nº 87/1996 e Convênio ICMS nº 76/1994. 4. A jurisprudência: configuração da pauta fiscal na cobrança do ICMS-ST das indústrias farmacêuticas com base no preço máximo ao consumidor. 5. Conclusões. 6. Das respostas aos quesitos.

148

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- Contribuição previdenciária - sociedade simples - remuneração dos sócios - opção pelo não pagamento de "pro labore" - distribuição de lucros - discriminação (Carf - 4ª Câm./1ª T. Ord.) 160
- Fiscalização - procedimento especial - retenção de mercadorias importadas - possibilidade - princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (STJ - 2ª T.) 164
- ICMS - bens importados - ativo permanente - direito ao creditamento - cessão em comodato a terceiros - não ocorrência de circulação de mercadoria - ausência do dever de estornar (STJ - 2ª T.) 168
- ICMS - equipamento locado - troca de peças - mera manutenção - não incidência (STJ - 2ª T.) 171
- ICMS - inadimplência - imposição do recolhimento antecipado - impossibilidade - violação

- aos princípios da livre iniciativa e da liberdade de trabalho e comércio (STF - 2ª T.) 182
- ICMS - multa moratória de 40% - inexistência de caráter confiscatório (STF - 2ª T.) 184
- ICMS - serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria - obrigação de dar preponderante sobre a de fazer (STF - 1ª T.) 186
- ICMS - substituição tributária - art. 166 do CTN - aplicabilidade (STJ - 2ª T.) 190
- ICMS - transferência interestadual de bens do ativo fixo entre estabelecimentos da mesma empresa - não incidência (STF - 1ª T.) 197

Ementário de Acórdãos

- Ação cautelar fiscal - indícios de formação de grupo familiar - dissolução irregular de empresas - sucessão fraudulenta - desvio de finalidade (TRF da 5ª R. - 1ª T.) 200



Sacha Calmon Navarro Coêlho

é Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ e Doutor em Direito Público pela UFMG.



Misabel Abreu Machado Derzi

é Professora Titular de Direito Tributário da UFMG, Ex-procuradora Geral do Estado de Minas Gerais e Presidente de Honra da ABRADT.



André Mendes Moreira

é Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, Doutor (USP) e Mestre (UFMG), em Direito Tributário e Diretor da ABRADT.

PARECER

Ilegitimidade da Adoção do Preço Máximo ao Consumidor como Base de Cálculo para o ICMS-ST das Indústrias Farmacêuticas. Pauta Fiscal

Sacha Calmon Navarro Coêlho

Misabel Abreu Machado Derzi

André Mendes Moreira

1. A Consulta

Solicita-nos a Consultante, Imaginarius Indústria Farmacêutica S/A, exame sobre a legitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor (PMC) fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) como base de cálculo do ICMS-ST devido no momento das suas vendas para os distribuidores.

Informa-nos a Consultante que o Convênio ICMS nº 76/1994 - fundamento normativo do dever de retenção e recolhimento do ICMS-ST pelo industrial fabricante de remédios - elege como base de cálculo do imposto “o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor”. Tal disposição encontra arrimo no art. 8º, parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 87/1996, segundo o qual “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”¹.

Aduz, por fim, que os preços máximos de venda ao consumidor fixados pela CMED são, de forma considerável e constante, discrepantes do preço efetivamente praticado no mercado, razão pela qual a sua adoção como base de cálculo do ICMS-ST resulta, sempre, em recolhimento a maior do ICMS pelo substituto tributário.

Face ao exposto, indaga-nos:

“1) Considerando que o preço máximo ao consumidor (PMC) fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) não guarda relação com os preços praticados ao consumidor final, haja vista que sobre tais va-

¹ Apenas em caso de inexistência dessa tabela pública (que, no caso dos medicamentos, é veiculada pela citada CMED), o Convênio determina seja utilizado “o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial” (critério albergado no parágrafo 3º do art. 8º da LC nº 87/1996). Ademais, o aludido Convênio ICMS prevê um segundo critério subsidiário, qual seja: a aplicação de margens de valor agregado sobre os preços praticados pelo remetente, computados naqueles o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou frete até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário.

lores são concedidos, sempre, agressivos descontos comerciais pelas indústrias, distribuidores e varejistas, pode-se afirmar ser ilegítima a adoção do PMC como base de cálculo do ICMS-ST, apesar da determinação constante no Convênio ICMS nº 76/1994, com arrimo no art. 8º, parágrafo 2º, da LC nº 87/1996?

2) Considerando que muitas indústrias farmacêuticas estão localizadas em estados não signatários do Convênio ICMS nº 76/1994 e conseqüentemente não são responsáveis tributárias pela retenção e recolhimento do ICMS-ST com base no PMC, é correto afirmar que ocorre uma concorrência injusta entre as indústrias?"

Ao que passamos a responder.

2. O Mercado Farmacêutico: a Dinâmica de Definição de Preços

2.1. O critério de price cap e a sua característica de incompatibilidade com os preços reais praticados no mercado

O esforço governamental no sentido de regular os mais diversos aspectos do mercado de medicamentos encontra fundamento nas particularidades do setor, como, por exemplo, a baixa elasticidade da demanda devido à essencialidade dos medicamentos e a assimetria de informações que revela o reduzido poder decisório dos consumidores. Como esclarece Teixeira², essas circunstâncias acarretam, em conjunto com a relevância da inovação e proteção patentária, a desvinculação do preço em relação aos custos de produção, de tal sorte que aquele dependa, de maneira preponderante, da concorrência verificada no setor.

Dadas essas peculiaridades, o modelo regulatório do mercado de medicamentos adotou a política de controle de preços dos produtos farmacêuticos, mais especificamente a fixação de preços máximos (*price cap*) para os fabricantes (o PF - Preço Fabricante) e para os varejistas (o PMC - preço máximo ao consumidor). Nessa linha, distanciou-se de outros mecanismos de controle direto seguidos por ordenamentos estrangeiros: a estipulação de taxas de retorno (Inglaterra) e o sistema de preço-referência (Alemanha e França)³. Decerto, esses regimes só possuem espaço quando conjugados com o financiamento abrangente do mercado farmacêutico pelo Estado, o que ocorre de maneira mitigada no Brasil.

O modelo de *price cap* se caracteriza pela determinação de preços máximos por órgão governamental, o qual deve apresentar, também, metodologia de reajuste periódico desses valores, conforme dispõe o art. 4º da Lei nº 10.742/2003⁴. Sua premissa, vale dizer, não é a fixação valores máximos condizentes com a realidade do mercado - ao contrário, o desejável é que os preços máximos estejam, sempre, acima dos efetivamente praticados, consistindo o *cap* em uma garantia do consumidor contra cobranças exageradas, especialmente em tempos de crises na área da saúde que demandem uso intensivo de determinados medicamentos⁵. Tanto isso é verdade que *já restou assentado pelo próprio Tribunal de Contas da União*⁶ que os preços previstos nas tabelas da CMED não são medidas seguras para a

² TEIXEIRA, Luciana da Silva. *Reajuste de preços administrados no setor de saúde*. Estudo da Consultoria Legislativa da Câmara de Deputados. Fevereiro de 2006.

³ GODOY, Márcia Regina; OLIVEIRA, André Luis Rossi; e CÂMARA, Márcia Regina Gabardo. *O controle de preços na indústria farmacêutica*. IX Encontro Regional em Economia - Anpec Nordeste, 2004, Fortaleza. Anais do IX Encontro Regional em Economia, 2004.

⁴ Confira-se:

“Art. 4º As empresas produtoras de medicamentos deverão observar, para o ajuste e determinação de seus preços, as regras definidas nesta Lei, a partir de sua publicação, ficando vedado qualquer ajuste em desacordo com esta Lei. § 1º O ajuste de preços de medicamentos será baseado em modelo de teto de preços calculado com base em um índice, em um fator de produtividade e em um fator de ajuste de preços relativos intra-setor e entre setores. (...)”

⁵ ANDRADE, Thompson A. “Tarifas das *utilities* em um contexto de liberalização/privatização”. In: REZENDE, Fernando; e PAULA, Tomás Bruginski (coords.). *Infra-estrutura: perspectivas de reorganização e financiamento*. Brasília: Ipea, 1998.

⁶ Acórdão nº 3016/2012 do Tribunal de Contas da União, prolatado no bojo do Processo nº 034.197/2011-7, Relator Min. Walton Alencar Rodrigues, Plenário, j. em 8.11.2012.

*aquisição de medicamentos em licitações, porquanto fixados muito além dos preços correntes nos mercados nacional e internacional*⁷ - assertiva que se comprova correta pela análise da CMED e sua função de fixação tanto do PF como do PMC, conforme será feito a seguir.

2.2. A CMED e a Fixação do Preço Fabricante - PF e do Preço Máximo ao Consumidor - PMC

Criada pela Medida Provisória nº 123/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.742/2003, a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED possui como objetivos a adoção, implementação e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, por meio de mecanismos que estimulem a oferta de produtos e a competitividade do setor. Dentre as competências legadas à CMED, destaca-se o estabelecimento de critérios para fixação e reajuste de preços de medicamentos (art. 6º, II, Lei nº 10.742/2003).

No exercício dessa atribuição, a CMED publica resolução anual dispendo sobre a forma de definição de dois parâmetros máximos a serem observados na estipulação de preços pelos agentes econômicos: Preço Fabricante - PF e Preço Máximo ao Consumidor - PMC.

O Preço Fabricante é o valor máximo pelo qual um laboratório ou distribuidor de medicamentos pode comercializar no mercado brasileiro seus produtos. Desse modo, o PF traduz o montante mais elevado permitido para vendas de produtos farmacêuticos. À sua vez, o PMC é o valor-limite para a comercialização de medicamentos para o consumidor final, podendo ser praticado somente por farmácias e drogarias. A obtenção do PMC se dá mediante a divisão do PF por um dos fatores previstos na regulamentação expedida pela CMED, os quais variam de acordo com a alíquota do ICMS do estado de destino da mercadoria e com a incidência de PIS/Cofins⁸.

⁷ Essas são as considerações finais do voto do Relator:

“235. Entre os principais pontos do modelo que precisam ser alterados destaca-se a impossibilidade de revisão dos preços a partir de critérios relacionados a mudanças na conjuntura econômica ou internacional. Mesmo que os preços fixados no momento da entrada no medicamento no mercado brasileiro sejam baixos em comparação com o mercado internacional, ao longo do tempo ele sofre distorções em decorrência da vinculação com a inflação. O comportamento dos preços dos fármacos é influenciado por fatores diversos, sendo necessária uma flexibilidade maior na revisão dos preços.

236. Além disso, a atuação da CMED também carece de aprimoramentos, tendo em vista que o órgão atende em parte à Lei 10.742/2003 quando esta determina que seja considerado o poder de mercado no cálculo do fator de preços relativos intrassector. Também se mostra necessária à instituição de uma sistemática padronizada de alimentação da Tabela CMED, com a revisão dos registros atuais, de forma a tornar a informação mais acessível.

237. Tendo em vista as distorções identificadas nos preços registrados na Tabela CMED, esta não constitui, em muitos casos, um parâmetro adequado para o referenciamento de preços em licitações públicas. Dessa forma, mesmo que a compra governamental ocorra abaixo do preço-fábrica, isso não significa que será necessariamente uma compra adequada. É imprescindível que o gestor público realize uma ampla pesquisa de preços com vistas a subsidiar a fixação dos preços máximos nas licitações.” (TCU, Proc. nº 034.197/2011-7, Acórdão nº 3016/2012, Rel. Min. Walton Alencar Rodrigues, Plenário, j. em 8.11.2012)

⁸ A título de ilustração, transcreve-se a tabela de fatores constante da Resolução CMED nº 2/2013:

“Art. 5º O Preço Máximo ao Consumidor - PMC será obtido por meio da divisão do Preço Fabricante - PF pelos fatores constantes da tabela abaixo, observadas as cargas tributárias do ICMS praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, conforme o disposto na Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2001.

| ICMS | Lista Positiva | Lista Negativa | Lista Neutra |
|------|----------------|----------------|--------------|
| 19% | 0,7234 | 0,7523 | 0,7071 |
| 18% | 0,7234 | 0,7519 | 0,7073 |
| 17% | 0,7234 | 0,7515 | 0,7075 |
| 12% | 0,7234 | 0,7499 | 0,7084 |
| 0% | 0,7234 | 0,7465 | 0,7103 |

Constata-se, portanto, que a fixação do PMC também não se pauta pela realidade do mercado, uma vez que derivada do cálculo de reajuste do PF que, como abordado anteriormente, adota a metodologia de *price cap*, com o intuito de estimular a concorrência entre as empresas e trazer benefícios aos consumidores. Na realidade, os valores máximos determinados pela CMED estão muito além dos cotidianamente praticados em farmácias e drogarias, sendo impraticáveis haja vista a forte concorrência no setor.

Destaca-se, novamente, que não se trata de regulação do setor através de fixação de preços únicos ao intermediário ou ao consumidor, já que em ambos os casos a definição é de preços máximos ao laboratório/distribuidor (PF) ou ao consumidor final (PMC), o que conduz à conclusão de que os critérios econômicos e mercadológicos particulares a cada empresa do setor influem diretamente na composição dos preços efetivamente praticados, a despeito das balizas impostas pela legislação.

2.3. Da Diferença empiricamente Comprovada entre o Valor do Preço Médio efetivamente Praticado na Venda de Medicamentos e o Preço Máximo ao Consumidor Final Definido pelo CMED

Em estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Nielsen, desenvolvido em interesse da Associação dos Distribuidores de Medicamentos do Estado do Rio Grande do Sul (Adimers) e utilizado como referência no julgamento da Apelação nº 70039629415 pela 21ª Câmara Cível do e. TJRS em 3 de outubro de 2012, restou demonstrado que as farmácias gaúchas regularmente praticam descontos vendendo medicamentos ao consumidor final a valores muito aquém do que os estipulados pela CMED, em média na ordem de 45,61% mais baratos.

Outrossim, pesquisa realizada pelo Procon de São Luís/MA, divulgada em fevereiro de 2006, registrou que o consumidor pode se deparar com uma variação de até 159,57% nos preços de remédios praticados pelas farmácias da capital maranhense. Já o Procon de João Pessoa/PB apontou, em pesquisa divulgada em janeiro de 2009, variações que vão de 0% a 1.265%, entre os 84 produtos pesquisados nas farmácias da capital paraibana. O Procon de São Paulo/SP também já registrou diferenças de preços de até 295,92% entre os medicamentos genéricos e de até 91,69% entre os medicamentos de referência, através de levantamento que aconteceu nos dias 30 de junho de 2010 e 1º de julho de 2010, e envolveu 15 drogarias distribuídas pelas cinco regiões do município de São Paulo, pesquisando 52 medicamentos.

Como se não bastasse, o Núcleo de Assessoramento Econômico em Regulação da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) também com a intenção de acompanhar o movimento de preços do setor de medicamentos, realiza pesquisas nacionais mensais de preços praticados nas farmácias e drogarias. Essas pesquisas abrangem atualmente seis capitais: Belém, Belo Horizonte, Porto Alegre, Recife, Rio de Janeiro e São Paulo, sendo realizadas por meio da CRC - Consultoria e Administração em Saúde, grupo nacional especializado em gestão e administração em saúde⁹. Como resta claro em rápida consulta a esses dados, o PMC é sempre consideravelmente superior à média verificada no mercado.

Outrossim, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade), em procedimento instituído para investigar, entre outras questões, os reajustes de preços de medicamentos,

Parágrafo único. Nos Estados de destino onde a carga tributária do ICMS for diferente das previstas na tabela citada no *caput*, o Preço Máximo ao Consumidor - PMC deverá ser calculado de acordo com os fatores de conversão divulgados em comunicado da Secretaria-Executiva."

⁹ Brasil, Núcleo de Assessoramento Econômico em Regulação da Agência de Vigilância Sanitária. Pesquisa de Preços de Medicamentos em Farmácias e Drogarias. Disponível em <http://portal.anvisa.gov.br>. Acesso em: 1º.5.2013.

bem como as possíveis influências das revistas de divulgação em lume na formação ou alta dos preços, se manifestou expressamente acerca do *caráter meramente informativo dessas publicações sobre o preço máximo praticado no mercado, que não registram o preço médio ou efetivamente praticado, porquanto não levam em consideração os descontos concedidos pelos fabricantes e distribuidores que é praxe do mercado de medicamentos*. Observem-se trechos retirados da decisão em comentário¹⁰:

“A empresa Andrei Publicações Médicas, Farmacêuticas e Técnicas alegou, no que foi acompanhada pelas demais que os guias preços divulgados ‘*apenas noticia o preço máximo dos medicamentos a seus assistentes*’ (...).

Assim, resta claro que essas revistas não interferem, de forma nenhuma, na formação ou alta dos preços, tendo caráter meramente informativo. Registro, ainda, que a divulgação imposta pelo Governo e proporcionada pelas atividades das revistas especializadas representam um benefício para o consumidor, já que resulta na diminuição dos custos de busca e das assimetrias de informação e facilita, também, o monitoramento dos preços pelo consumidor.

(...)

Pelas razões já expostas considero que esta obrigação aumenta o grau de informação do consumidor e tem baixa probabilidade de ser o instrumento indutor de uma coordenação de preços entre as farmácias. Note-se ainda que as informações hoje existentes indicam que tem sido uma prática comum, principalmente entre as grandes redes, a prática de descontos sobre o PMC.

(...)

O fato é que o PMC é fixo e público não implica que por isso, necessariamente, todas as farmácias vão se acomodar no nível do PMC.

(...)

Adoto, ainda, a recomendação feita pela ProCade de que ‘As publicações transcrevam em todas as páginas: Os preços discriminados na mencionada tabela devem ser entendidos como o preço máximo a ser cobrado pelo revendedor, pelo medicamento, cabendo ao consumidor negociar o maior desconto possível com as farmácias.’”

Por fim, vale aqui mencionar, mais uma vez, os dados coletados e apresentados pelo TCU no Acórdão nº 3.016/2012¹¹, os quais indicam o flagrante descompasso dos preços máximos constantes das tabelas divulgadas pela CMED em relação à média dos valores praticados nacional e internacionalmente. Com efeito, assim como o PF não é presunção segura para os preços de medicamentos em certames licitatórios, o PMC oferece ainda menor segurança para o contribuinte do ICMS-ST, uma vez que não dispõe dos meios que aparelham o Estado a fim de demonstrar a erronia na adoção desses valores-limite.

Decerto, a existência dos mencionados levantamentos evidencia a plena viabilidade de que dispõem os estados para acompanhar mensalmente, a partir de dados estatísticos colhidos por órgãos vinculados à Administração os reais preços médios de venda de mercadorias ao consumidor final, não havendo razão para que se utilizem os referenciais da CMED como se os valores de PMC correspondessem aos preços médios, o que comprovadamente não ocorre.

3. A Legislação Aplicável - LC nº 87/1996 e Convênio ICMS nº 76/1994

Neste tópico serão analisados os diplomas normativos aplicáveis à espécie do parecer, que seguem abaixo transcritos:

¹⁰ Cade, PTA nº 08012.012395/99-15. Representante: CPI Medicamentos. Representada: Andrei Publicações Médicas, Farmacêuticas e Técnicas Ltda - Guia Brasíndice e Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico - ABCFarma, Conselheiro Relator Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em 13.7.2005, fl. 357 a 362, destaques nossos.

¹¹ Acórdão nº 3016/2012 do Tribunal de Contas da União, prolatado no bojo do Processo nº 034.197/2011-7, Relator Min. Walton Alencar Rodrigues, Plenário, j. em 8.11.2012.

LC nº 87/1996¹²

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

§ 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.”

Convênio ICMS nº 76/1994 (estabelece a ST das indústrias farmacêuticas)

“Cláusula segunda. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.”

Como se demonstrará a seguir, a simples previsão em tese de utilização como base de cálculo do ICMS-ST do preço *máximo* ao consumidor estabelecido por órgão público competente já denuncia a sua inconstitucionalidade. Ao utilizar o teto como se fosse o valor médio, o Estado-arrecadador eleva o recolhimento do ICMS-ST, em detrimento da capacidade contributiva dos agentes econômicos envolvidos. É conferir.

3.1. A base de cálculo presumida prevista no art. 8º, parágrafo 2º, da LC nº 87/1996: preço - único ou máximo - fixado por órgão público

Em vista dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, o controle de preços só encontra espaço em hipóteses excepcionais¹³, as quais demandam intervenção do Estado sobre os valores praticados no mercado. Nessa linha, dependendo das peculiaridades do cenário, a atividade interventiva pode limitar (fixação de preços máximos) ou eliminar (fixação de preços únicos) a liberdade do agente econômico para a eleição dos valores de suas mercadorias ou serviços.

A presunção empregada no parágrafo 2º do art. 8º da LC nº 87/1996, no sentido de considerar o preço final *único* estabelecido por órgão governamental como base de cálculo do ICMS-ST, não merece qualquer reparo, sendo, na realidade, a base presumida mais próxima da realidade dentre as insculpidas no mencionado diploma legal. Decerto, existe correlação de clareza ímpar entre o fato conhecido (preço único normativamente previsto) e o fato presumido (preço final empregado pelo substituído).

Hipótese distinta, apesar de contida no próprio parágrafo 2º do art. 8º da LC nº 87/1996, é a da adoção dos preços *máximos* ao consumidor estipulados pelo Estado como base de cálculo do ICMS-ST. Isso porque tal critério, mesmo se considerado em tese, afasta-se da realidade, aproximando-se de uma ficção jurídica. Afinal, nessa sistemática, tributa-se o máximo como se a média fosse, em clara desconformidade com os princípios da capacidade contributiva e do não confisco. Não se pode supor que as operações dos substituídos serão realizadas, em sua maioria, no valor máximo estipulado, pois isso seria desconsiderar uma série de fatores naturais ao mercado, como a concorrência. Não se pode admitir que o falso seja tomado como verdadeiro em razão de interesses arrecadatários: a presunção não é lúdica, ao contrário, trata-se de verdadeira ficção, devendo ser afastada com fundamento no princípio da proporcionalidade.

¹² A disposição da LC nº 87/1996 é deveras assemelhada àquela constante do Convênio ICM nº 66/1988 (art. 17 c/c o art. 25, II), que vigorava na data de edição do Convênio ICMS nº 76/1994. Inobstante, a partir da edição da Lei Kandir, as suas disposições passaram a reger a ST progressiva, razão pela qual o aludido diploma legal é adotado como parâmetro legislativo neste trabalho para análise da validade das regras postas no Convênio ICM nº 66/1988.

¹³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. “Liberdade de iniciativa. Intromissão estatal indevida no domínio econômico.” *Revista de Direito Administrativo e Direito Constitucional* nº 1, 1999, p. 179.

É deveras intuitiva a conclusão de que os preços máximos não são indícios da real prática do mercado. Na espécie *in casu*, a práxis confirma a injuridicidade, como já exposto no item 2 deste parecer. A diferença entre o PMC e o valor médio de venda dos medicamentos ao consumidor final é não apenas constante, como também considerável, o que desnatura a ST, transformando-a em verdadeira pauta de valores fixados arbitrariamente pelo Poder Público para cobrança do ICMS.

3.2. O Convênio ICMS nº 76/1994

No intuito de tornar mais eficiente a arrecadação e a fiscalização do ICMS devido nas vendas de medicamentos ao consumidor final, o Confaz emitiu o Convênio ICMS nº 76/1994, que lançou as linhas mestras do regime de substituição tributária adotado pelos estados brasileiros. Os signatários do Convênio são Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins.

A sua Cláusula Primeira prevê que as operações de circulação jurídica realizadas com os produtos farmacêuticos listados no Anexo Único se submeterão ao regime de substituição tributária progressiva, sendo o fabricante ou importador responsável pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes¹⁴.

Os critérios para a apuração da base de cálculo presumida encontram previsão na Cláusula Segunda do diploma normativo, que albergou os três parâmetros posteriormente consagrados na redação original do art. 8º da LC nº 87/1996. No entanto, o diploma convencional estipulou hierarquia entre os critérios, de modo que a adoção de uma base presumida só pode ocorrer na hipótese de falência do critério prevalente. Nessa linha, são os seguintes os parâmetros para a apuração da base de cálculo do ICMS-ST devido nas operações com produtos farmacêuticos:

1. O valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerida pelo órgão competente, para a venda ao consumidor (Cláusula Segunda, *caput*);
2. O valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (Cláusula Segunda, *caput*);
3. O valor resultante da soma do (i) preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do IPI, o frete e/ou frete até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário com (ii) o montante que resultou da aplicação de uma das Margens de Valor Acrescido previstas no Convênio sobre o referido preço (Cláusula Segunda, parágrafo 1º).

Ressalta-se que a hierarquia visada pela norma possui grande relevância, visto que a maior parte dos medicamentos tem preços máximos regulados pela CMED. Desse modo, a substituição tributária relativa à indústria farmacêutica possui, como critério de apuração principal da base de cálculo, uma pauta fiscal (o PMC) estipulada com finalidade completamente distinta da obtenção da praticidade na arrecadação tributária.

¹⁴ De acordo com o Anexo Único do Convênio ICMS nº 76/1994, os itens submetidos à substituição tributária são aqueles cujos códigos de classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH são: 3002; 3003; 3004; 3005; 5601; 4014.90.90; 7013.3; 39.24.10.00; 4014.90.90; 5601.10.00; 4818.40; 4014.10.00; 9018.31; 9018.32.1; 3306.10.00; 9603.21.00; 2936; 3926.90.90; 3306.20.00; 3306.90.0; 4818.40.10; 5601.10.00; 6111; 6209; 3006.60; 3006.30.

Vale ainda notar que a sistemática incidirá, somente, sobre os produtos farmacêuticos, soros e vacinas destinados a uso humano, restando excluídos aqueles com finalidade veterinária (Cláusula Primeira, parágrafo 1º). De acordo com o parágrafo 3º da Cláusula Primeira do Convênio, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento do imposto decorrente de suas operações na hipótese de ter recebido as mercadorias listadas no Anexo Único à míngua da retenção do tributo pelo fabricante ou importador.

As normas consubstanciadas nos parágrafos 6º e 7º da Cláusula Segunda impõem o dever de manter a Fiscalização ciente dos preços máximos e sugeridos ao consumidor final, devendo os fabricantes e importadores informar em qual meio de comunicação divulgaram os referidos valores. Como consta da redação do parágrafo 7º, a divulgação do PMC estipulado pela CMED é uma determinação legal, não havendo, dessa forma, como asseverar que se cuida de uma sugestão de preço, porquanto a própria divulgação é um dever imposto em lei.

4. A Jurisprudência: Configuração da Pauta Fiscal na Cobrança do ICMS-ST das Indústrias Farmacêuticas com Base no Preço Máximo ao Consumidor

A linha divisória entre substituição tributária progressiva legítima (baseada no princípio da praticidade e constitucionalizada pela EC nº 03/1993¹⁵) e pauta fiscal (que visa à arrecadação baseada em preços presumidos descompassados da realidade, em verdadeira ficção jurídica) é, por vezes, tênue. Não obstante, pode ser identificada a partir da análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores, em especial, nos dias atuais, do STJ - sem prejuízo de se recorrer ao STF que, consoante se verá a seguir, já repelia a tributação baseada em presunções governamentais editadas sem observância da realidade desde o antigo ICM.

4.1. Os precedentes históricos do STF

Como já lecionado por um dos subscritores deste¹⁶, logo após a criação do ICM, ainda na década de 1960, alguns estados pretenderam incrementar sua arrecadação por meio da edição de tabelas com os valores que deveriam ser tomados como base de cálculo do imposto estadual na venda de mercadorias. Essas presunções eram sempre superiores aos montantes efetivamente praticados no mercado e, com isso, propiciavam o ingresso financeiro adicional pretendido pelos Fiscos.

Como o arbitramento da base de cálculo de qualquer tributo somente é admissível em caráter excepcional e na forma prescrita pelo art. 148 do CTN¹⁷, a discussão sobre tais “ficcões jurídicas” criadas pelos estados-membros não tardou a chegar ao Supremo Tribunal Federal. Um caso pitoresco - e pioneiro - foi o do vendedor ambulante de fumo que comprava sua matéria-prima em Alagoas e a revendia na cidade de Caicó, no Rio Grande do Norte. Atingido por uma portaria estadual que fixava em Cr\$ 6,00 a base de cálculo do ICM sobre o quilo de fumo, o ambulante recorreu ao Judiciário argumentando que comprava seu produto a Cr\$ 2,00 em Arapiraca/AL, revendendo-o a Cr\$ 2,60 (e não Cr\$ 6,00) em Caicó/RN. Sob tal fundamento, pediu o afastamento da portaria e o restabelecimento da exigência do tributo sobre o efetivo valor de venda. Tendo ganhado em primeira instância e perdido no TJRN, o pequeno comerciante não se resignou e levou a questão ao STF. A Primeira Turma da Corte Máxima asseverou que o Estado não poderia pautar de forma genérica os valores das mercadorias para fins de incidência do ICM, pois o arbitramento somente é admissível em casos excepcionais e mediante observância do procedimento exigido pelo

¹⁵ Trata-se da emenda que inseriu o parágrafo 7º ao art. 150 da CR/1988, nos seguintes termos: “Art. 150 (...).

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

¹⁶ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 213-6.

¹⁷ De fato, o arbitramento não é modalidade de lançamento, mas, sim, autorização excepcionalmente conferida aos agentes fiscais pelo art. 148 do CTN para, mediante processo regular - no qual deverá ser provado que os documentos do contribuinte não merecem fé - arbitrar a base de cálculo de quaisquer tributos eventualmente devidos e não pagos.

Código Tributário Nacional. Com isso, foi declarada a inconstitucionalidade da norma estadual fixadora da base de cálculo do ICM sobre o fumo, retomando-se a sistemática regular de cobrança do imposto sobre o valor efetivo de saída da mercadoria¹⁸.

Diante desse quadro, desde então, as Cortes pátrias passaram a repelir os intentos estaduais de majoração do ICM por meio das pautas fiscais. Com isso, ainda que pretendessem cobrar o imposto com base em tabelas próprias (o que era feito no intuito ora de facilitar o processo fiscalizatório, ora de antecipar o momento do pagamento do ICM, tornando-o devido a partir da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, ao invés de somente quando da sua saída), os entes federados foram obrigados a respeitar o efetivo valor de venda das mercadorias¹⁹. Tal medida foi importante para que a não cumulatividade pudesse se firmar, pois, se a fixação unilateral pelos estados-membros da base de cálculo do ICM (em total descompasso com a realidade) não tivesse sido vedada, submergiria toda a técnica da tributação sobre o valor acrescido que se pretendia implementar com o referido imposto.

Assim, a fixação das pautas de valores pelos estados somente foi admitida pelos Tribunais quando condizente com os preços de mercado. Em muitos casos, a responsabilidade passou a ser atribuída aos fabricantes ou atacadistas, liberando o varejista da obrigação de recolha do imposto. Tratava-se do embrião da intitulada *substituição tributária para frente*, que atribuía a terceiro (o responsável, referido no art. 121 do CTN) o dever de pagar o tributo devido por outrem. O STF admitiu a legitimidade dessa antecipação em mais de um caso, argumentando que a prática evitava a sonegação por parte dos pequenos comerciantes²⁰, estimulando o crescimento dessa prática no País, o que culminou com sua constitucionalização pela EC nº 03/1993 e a edição de diversas normas no bojo da corrente Lei Kandir (em especial seu art. 8º), assim como diversos Convênios ICMS (tal como o nº 76/1994, ora em análise) a regulamentar essa nova realidade tributária.

4.2. A Súmula nº 431 e o atual posicionamento do STJ

No ano de 2010 o Superior Tribunal de Justiça sumulou entendimento de que “é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”, em seu verbete de nº 431. Da análise dos precedentes que deram origem à aludida súmula, extrai-se que um dos casos é exatamente o de que trata este parecer. Nele, o STJ refutou a utilização de preços máximos para venda de medicamentos, fixados pela CMED e veiculados em revista do setor (ABCFarma) para estabelecer a base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária progressiva, por sua natureza inequívoca de pauta fiscal.

Trata-se do RMS nº 25.605/SE²¹, que tem origem em mandado de segurança impetrado por empresa comercial de produtos farmacêuticos (substituída tributária) contra ato do Secretário do Estado de Sergipe, objetivando afastar a utilização de pautas fiscais - quais se-

¹⁸ STF, Primeira Turma, RE nº 72.400/RN, Relator Min. Barros Monteiro, *DJ* de 26.11.1971.

Posteriormente, a Segunda Turma do STF (RE nº 78.577/SP, Relator Min. Cordeiro Guerra, *DJ* de 4.4.1975) - invocando o precedente do ambulante de Caicó - uniformizou o entendimento de ambas as Turmas do Supremo Tribunal.

¹⁹ Interplures, cite-se: STF, Primeira Turma, RE nº 77.544/SP, Relator Min. Aliomar Baleeiro, *DJ* de 27.9.1974.

²⁰ Interplures, confira-se: STF, Pleno, RE nº 60.284/PB, Relator Min. Lins e Silva, *DJ* de 27.6.1967. A hipótese tratava do antigo imposto sobre vendas e consignações, cujo recolhimento antecipado pelo atacadista foi legitimado, à unanimidade, pelo Plenário.

Já sob a égide do ICM, o Tribunal (STF, Segunda Turma, RE nº 108.104/RS, Relator Min. Célio Borja, *DJ* de 14.8.1987, p. 16.089) admitiu a antecipação do recolhimento do imposto quando se tratasse de venda de mercadoria para outro Estado.

²¹ STJ, Primeira Turma, RMS nº 25.605/SE, Relator Min. José Delgado, *DJe* de 21.5.2008, unânime.

jam, listas de preços máximos ao consumidor (PMC) divulgadas por revistas especializadas - como base de cálculo para o imposto estadual, apesar de ser esta a determinação do art. 8º, parágrafo 2º da LC nº 87/1996. Ao final, requereu a observância do valor constante das notas fiscais para se determinar a incidência do ICMS.

O Ministro Relator José Delgado, em seu voto, considerou inadmissível a fixação da base de cálculo de ICMS com supedâneo em pautas de preços, visto que se baseiam em valores fixados prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Outrossim, baseando-se no princípio da legalidade e em precedentes do STJ que privilegiam a incidência do ICMS sobre o valor efetivo de saída de bens ou serviços, o Relator considerou os valores dos medicamentos constantes das revistas especializadas como sendo pautas fiscais e determinou o seu afastamento, bem como decidiu pela utilização como base de cálculo do valor constante das notas fiscais. Confira-se, para tanto, o seguinte trecho do aresto²²:

“*In casu*, a impetrante pretende que a autoridade coatora se abstenha de utilizar como base de cálculo para apuração do ICMS antecipado, valores publicados pela revista ABCFarma, devendo ser utilizado o valor constante das notas fiscais, que correspondem ao valor da operação efetivamente realizada.

Perfeitamente aplicável à espécie o entendimento acima esposado por este Tribunal, razão pela qual merece guarida a pretensão da impetrante.”

Claro, portanto, que mesmo quando a tributação antecipada se escora em uma das cláusulas do art. 8º da Lei Kandir, ela pode se transmutar em pauta fiscal se, pela análise dos fatos, a base de cálculo presumida estiver em constante e considerável descompasso com os preços efetivamente praticados na venda a consumidor final.

Tal raciocínio foi também adotado pelo STJ em outra oportunidade quando, baseando-se na Súmula nº 431, afastou novamente o PMC para fins de cálculo do ICMS-ST devido pelas indústrias farmacêuticas. É ver a ementa do julgado²³:

“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.”

A conclusão não poderia ser outra, afinal, o PMC (Preço Máximo ao Consumidor Final) conforme se depreende da própria nomenclatura e da respectiva legislação, é um valor máximo ou teto (*cap*) para os medicamentos, não sendo um valor obrigatório, como se dá nos tabelamentos. Em outras palavras, os varejistas, distribuidores e indústrias podem (e, na prática, devem, sob pena de perder vendas) praticar preços menores e conceder descontos, de forma que o preço efetivamente praticados seja considerável e constantemente inferior ao valor máximo estabelecido. Trata-se de sistemática típica do setor de medicamentos que, felizmente, tem sensibilizado a jurisprudência, como se deduz da exposição *supra*.

5. Conclusões

Ante o exposto, pode-se resumir no quadro esquemático abaixo a distinção - com fundamento na doutrina e na jurisprudência - entre pauta fiscal e substituição tributária progressiva legítima. É ver:

²² STJ, Primeira Turma, RMS nº 25.605/SE, Relator Min. José Delgado, *DJe* de 21.5.2008, unânime.

²³ STJ, Segunda Turma, AgRg no AgRg no Ag nº 1.359.721/RS, Relator Min. Herman Benjamin, *DJe* de 19.4.2011, unânime.

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Pauta Fiscal</i> | <i>Fixação de Valores Presumidos de Operações Futuras (LC 87/1996, artigo 8º)</i> |
| Distorce a base de cálculo do tributo porque desconsidera o efetivo valor da operação. | Perquire a verdade material do preço efetivo da operação |
| Preços são fixados unilateralmente pelo Fisco. | Traz balizas objetivas e razoáveis para a eleição criteriosa da base de cálculo. |
| Sem controle do contribuinte e procedimento que lhe assegure a impugnação. | É possível a impugnação pelo contribuinte. |
| Considerada ilegal e inconstitucional pelo STJ e STF, respectivamente. | Considerada legal e constitucional pelo STJ e STF, respectivamente. |

Baseando-se nas premissas expostas, passemos, enfim, às respostas aos questionamentos da Consulente.

6. Das Respostas aos Quesitos

“1) Considerando que o preço máximo ao consumidor (PMC) fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) não guarda relação com os preços praticados ao consumidor final, haja vista que sobre tais valores são concedidos, sempre, agressivos descontos comerciais pelas indústrias, distribuidores e varejistas, pode-se afirmar ser ilegítima a adoção do PMC como base de cálculo do ICMS-ST, apesar da determinação constante no Convênio ICMS nº 76/1994, com arrimo no art. 8º, parágrafo 2º, da LC nº 87/1996?”

Sim, é ilegítima a adoção do PMC como base de cálculo do ICMS-ST, apesar de expressamente determinado pela Lei Kandir e pelo Convênio ICMS que regulamenta a tributação das indústrias farmacêuticas.

De especial importância para o caso ora analisado é o parágrafo 2º do art. 8º da LC nº 87/1996, que prevê, como base de cálculo do ICMS-ST, o valor *único* ou *máximo* de venda final ao consumidor fixado por órgão governamental competente. Apesar de, à primeira vista, o dispositivo apresentar uma presunção válida para a fixação da base de cálculo na substituição tributária progressiva, uma vez que emprega importante elemento indiciário (o preestabelecimento de preços finais por órgão governamental competente), seu texto possui mácula de difícil superação hermenêutica. Com efeito, os tetos (*caps*) fixados pelo Governo para o preço ao consumidor final não podem, de maneira alguma, ser utilizados como base impositiva do ICMS-ST - hipótese diferente daquela em que se adotam valores únicos, que mandatoriamente serão praticados nas vendas finais. Afinal, o preço máximo da mercadoria será sempre, em proporções diferentes, maior do que o efetivamente praticado no mercado. Não se pode esperar, assim, uma tributação justa e isonômica, pois o montante recolhido será sempre maior do que o realmente devido, desnaturando a própria presunção que legitima a substituição tributária. Nessa linha, valem as palavras de Alfredo Augusto Becker²⁴:

“Existe uma diferença radical entre a presunção legal e a ficção legal. (...) Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, pp. 543-4.

jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal.”

Por certo, é insensato presumir que o valor máximo estipulado por órgão governamental será o preço praticado em uma economia de mercado. Por variados fatores (concorrência, descontos, v.g.), os preços de mercadorias ou serviços não se aproximam do teto fixado pelo Governo, sendo, irremediavelmente, oferecidos a valores reduzidos. Tal cenário, como visto ao longo deste trabalho (item 2), é ainda mais marcante no ramo farmacêutico, levando-se a concluir que, no caso *sub examine*, está-se diante de verdadeira pauta fiscal, figura há muito repelida pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, que possui inclusive entendimento sumulado a esse respeito.

“2. Considerando que muitas Indústrias Farmacêuticas estão localizadas em Estados não Signatários do Convênio nº 76/1994 e Consequentemente não são Responsáveis Tributárias pela Retenção e Recolhimento do ICMS-ST com base no PMC, é Correto Afirmar que Ocorre uma Concorrência Injusta entre as Indústrias?”

No caso não se configura tratamento anti-isonômico entre as empresas farmacêuticas, visto que o critério de fixação da base de cálculo encontra respaldo em legislação nacional (LC nº 87/1996), devendo cada estado adotá-lo, no exercício da competência tributária que lhe foi conferida pela Constituição da República. Na verdade, há a adoção de pauta fiscal pelos estados que introjetaram o Convênio ICMS nº 74/1996, o que, por si, já configura ato ilegal e inconstitucional, conforme farta jurisprudência colhida nas Cortes Superiores.

É o parecer, sob a fé do nosso grau.