02/09/2025

Número: **0812997-60.2021.8.14.0040**

Classe: **APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA**
Órgão julgador colegiado: **2ª Turma de Direito Público**
Órgão julgador: **Desembargador LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO**
Última distribuição : **20/02/2024**
Valor da causa: **R$ 15.977,08**
Processo referência: **0812997-60.2021.8.14.0040**
Assuntos: **ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias**
Nível de Sigilo: **0 (Público)**
Justiça gratuita? **NÃO**
Pedido de liminar ou antecipação de tutela? **NÃO**

Partes	Advogados
ESTADO DO PARÁ (APELANTE)	
FARMACIA DE MANIPULACAO CAMOMILA LTDA (APELADO)	**ADDSON LOURENCO BARBOSA JUNIOR (ADVOGADO)** **TABAJARA FRANCISCO POVOA NETO (ADVOGADO)**

Outros participantes	
MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO PARÁ (AUTORIDADE)	

Documentos

Id.	Data	Documento	Tipo
29639665	01/09/2025 15:47	Acórdão	Acórdão

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA (1728) - 0812997-60.2021.8.14.0040

APELANTE: ESTADO DO PARÁ

APELADO: FARMACIA DE MANIPULACAO CAMOMILA LTDA

RELATOR(A): Desembargador LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO

EMENTA

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM APELAÇÃO CÍVEL. ICMS-DIFAL SOBRE INSUMOS ADQUIRIDOS POR FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1. Agravo interno interposto contra decisão monocrática que negou provimento à apelação do Estado do Pará, mantendo sentença que reconheceu a inexistência de relação jurídico-tributária quanto à cobrança de ICMS-DIFAL sobre insumos adquiridos por farmácia de manipulação e autorizou a compensação dos valores pagos indevidamente.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em saber se incide ICMS-DIFAL sobre insumos adquiridos por farmácia de manipulação, à luz da jurisprudência consolidada do STJ e STF sobre o enquadramento tributário da atividade e a natureza dos insumos utilizados. Discute-se também:

(i) a aplicação dos Temas 379/STF e 261/STJ;

(ii) a aplicação da EC nº 87/2015 e do Tema 1093/STF com modulação de efeitos;

(iii) a necessidade de demonstração de não repasse do tributo para fins de compensação, nos termos do art. 166 do CTN e da Súmula 546/STF;

(iv) a fixação de honorários sucumbenciais em sentença ilíquida.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A atividade de farmácia de manipulação é tributada pelo ISS, sendo os insumos adquiridos empregados na etapa produtiva da atividade-fim, razão pela qual não são considerados mercadorias sujeitas ao ICMS-DIFAL, conforme analogia com o Tema 261/STJ e a jurisprudência aplicável às empresas de construção civil.
4. A tese firmada no Tema 379/STF aplica-se ao caso, pois delimita a incidência de ISS sobre medicamentos manipulados sob encomenda, reforçando que a farmácia de manipulação não é consumidora final dos insumos utilizados.
5. A modulação dos efeitos do Tema 1093/STF não se aplica à hipótese, pois a própria sentença não reconheceu repetição de indébito, mas apenas o direito à compensação de valores pagos indevidamente, afastando a exigência do art. 166 do CTN.

6. Inaplicabilidade da Súmula 546/STF ao caso concreto, pois ausente pedido de repetição do indébito e ausência de interesse recursal nessa parte.

7. Fixação da verba honorária sucumbencial está de acordo com os parâmetros legais, não havendo vício a ser corrigido.

IV. DISPOSITIVO E TESE

8. Agravo interno conhecido e desprovido.

Tese de julgamento:

1. A farmácia de manipulação, ao adquirir insumos empregados diretamente na preparação de medicamentos sob encomenda, não é consumidora final e, por isso, não incide ICMS-DIFAL sobre essas aquisições.

2. A compensação de tributos pagos indevidamente, quando não caracterizada a repetição de indébito, não exige demonstração da não transferência do encargo tributário, nos termos do art. 166 do CTN.

Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 155, § 2º, inc. XII, alíneas “a” e “d”; CTN, arts. 166 e 150, § 7º.

Jurisprudência relevante citada: STF, RE 605.552, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, j. 05.08.2020 (Tema 379); STF, ARE 1527499, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 02.12.2024; STJ, REsp 1135489/AL, Rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009 (Tema 261); Súmulas 432/STJ e 546/STF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Excelentíssimos Senhores Desembargadores, integrantes da 2.ª Turma de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, **CONHECER E NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**, nos termos do voto do Desembargador Relator.

Plenário Virtual do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, de 25 de agosto a 01 de setembro de 2025.

Julgamento presidido pela Exma.(o) Sra.(o) Desembargador José Maria Teixeira do Rosário.

Belém, data registrada no sistema.

DES. **LUIZ** GONZAGA DA COSTA **NETO**

RELATOR

RELATÓRIO

Trata-se de **AGRAVO INTERNO EM APELAÇÃO CÍVEL** interposto pelo **ESTADO DO PARÁ** contra a decisão monocrática proferida por este Relator (ID nº 25116369), na qual conheci do recurso e neguei provimento, nos autos da ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária c/c restituição de quantias pagas ajuizada por **FARMÁRCIA DE MANIPULAÇÃO CAMOMILA LTDA – ME.**

Nas razões recursais, sustenta o agravante, inicialmente, que a decisão agravada equivocou-se ao aplicar analogicamente o Tema 379 da Repercussão Geral do STF, que versa sobre a incidência de ISS sobre a venda de medicamentos manipulados sob encomenda e ICMS sobre os ofertados em prateleira.

Afirma que tal precedente trata da saída dos medicamentos e não da aquisição de insumos pelas farmácias, tratando-se, pois, de hipótese de distinguishing, em que não seria cabível a aplicação do Tema 379.

Prossegue sustentando a inaplicabilidade do Tema 261 dos Recursos Repetitivos do STJ, e da Súmula 432, que tratam da não incidência de ICMS sobre insumos adquiridos por empresas de construção civil.

Alega que a EC nº 87/2015 modificou substancialmente o regime jurídico do ICMS-DIFAL, sujeitando todos os adquirentes, contribuintes ou não, ao recolhimento do imposto, superando, assim, o referido entendimento jurisprudencial.

Argumenta ainda que a tese fixada pelo STF no Tema 1093 da Repercussão Geral, que reconheceu a necessidade de lei complementar para viabilizar a cobrança do ICMS-DIFAL, teve seus efeitos modulados, resguardando os efeitos da cobrança até o final do exercício de 2021, ressalvadas apenas as ações judiciais ajuizadas até 23/02/2021. Como a presente demanda foi proposta apenas em 21/12/2021, após o julgamento do tema, incide a modulação, razão pela qual seria válida a cobrança do imposto.

Quanto ao direito à compensação, defende que a decisão agravada incorreu em erro ao afastar a exigência do art. 166 do CTN, o qual exige a comprovação de que o contribuinte de direito não repassou o encargo tributário ao consumidor final.

Alega que tal exigência é aplicável tanto à restituição quanto à compensação tributária, conforme jurisprudência pacificada do STJ.

Por fim, pugna pela reforma da decisão também no que se refere à fixação da verba honorária sucumbencial, sustentando que, sendo a sentença ilíquida, o percentual de honorários deve ser fixado apenas na fase de liquidação, conforme art. 85, §4º, II do CPC.

Não foram apresentadas contrarrazões (ID. nº 26918566).

É o suficiente relatório. À Secretaria para inclusão em pauta do Plenário Virtual.

Belém, data registrada no sistema.

DES. LUIZ GONZAGA DA COSTA **NETO**

RELATOR

VOTO

Preenchidos os requisitos de admissibilidade recursal, conheço do presente Agravo Interno e passo à análise do mérito.

De início e sem delongas, afirmo que não há razões para alterar o *decisum* agravado, eis que, além de devidamente fundamentado, apresenta-se em sintonia com as jurisprudências das

Cortes Superiores.

Consoante corretamente consignado na decisão agravada, que o conceito de insumo, como já definido pelo STJ em sede de recursos repetitivos, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

De fato, analisando o CNPJ da empresa agravada, tem-se que há a descrição, como atividade principal, do comércio varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas, mesmo objetivo social constante de seu contrato social acostado aos autos, sendo possível inferir que a empresa agravada não pode ser classificada como consumidora final dos insumos, pois o insumo é usado em etapa produtiva para confecção do produto a ser dispensado ao cliente (consumidor final).

Assim, entende-se incabível a cobrança de alíquota interestadual de ICMS sobre tais insumos, podendo-se utilizar por analogia, o mesmo entendimento do STJ, em sede de recurso repetitivo, no Tema nº 261, senão vejamos:

> *PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC.* ***TRIBUTÁRIO. ICMS****. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA. 1. As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: AI 242.276 AgR, Rel. Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 16.10.1999, DJ 17.03.2000; AI 456.722 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Primeira Turma, julgado em 30.11.2004, DJ 17.12.2004; AI 505.364 AgR, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 05.04.2005, DJ 22.04.2005; RE 527.820 AgR, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe-078 DIVULG 30.04.2008 PUBLIC 02.05.2008; RE 572.811 AgR, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, DJe-113 DIVULG 18.06.2009 PUBLIC 19.06.2009; e RE 579.084 AgR, Rel. Ministra Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, DJe-118 DIVULG 25.06.2009 PUBLIC 26.06.2009. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça: EREsp 149.946/MS, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 06.12.1999, DJ 20.03.2000; AgRg no Ag 687.218/MA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.05.2006, DJ 18.05.2006; REsp 909.343/DF, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.05.2007, DJ 17.05.2007; REsp 919.769/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 11.09.2007, DJ 25.09.2007; AgRg no Ag 889.766/RR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 25.09.2007, DJ 08.11.2007; AgRg no Ag 1070809/RR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03.03.2009, DJe 02.04.2009; AgRg no REsp 977.245/RR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma,*

Este documento foi gerado pelo usuário 012.***.***-18 em 02/09/2025 09:08:08
Número do documento: 25090115475729400000028800450
https://pje.tjpa.jus.br:443/pje-2g/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam?x=25090115475729400000028800450
Assinado eletronicamente por: LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO - 01/09/2025 15:47:57

julgado em 28.04.2009, DJe 15.05.2009; e REsp 620.112/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07.05.2009, DJe 21.08.2009). 2. É que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS. Conseqüentemente, "há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que 'as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual' (José Eduardo Soares de Melo, in 'Construção Civil - ISS ou ICMS?', in RDT 69, pg. 253, Malheiros)." (EREsp 149.946/MS). 3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1135489/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)ELETRÔNICO DJe-041 DIVULG 27-02-2020 PUBLIC 28-02-2020)

Nesse sentido, destaco recente decisão monocrática proferida pelo Ministro Luís Roberto Barroso na mesma linha da sentença, no sentido de que as farmácias de manipulação como a agravada são contribuintes do ISSQN, inexistindo dúvida de que os insumos empregados em sua atividade não se sujeitam ao pagamento de ICMS, analogamente ao que ocorre com os insumos da construção civil:

Decisão
inexistência de relação jurídico-tributária - ***Recolhimento de ICMS sobre insumos e embalagens – Farmácia de manipulação – Insumos e embalagens empregados na atividade-fim – Cobrança de ICMS Descabimento – Precedentes jurisprudenciais – Desprovimento. - As farmácias de manipulação são contribuintes do ISSQN, inexistindo dúvida de que os insumos empregados em sua atividade não se sujeitam ao pagamento de ICMS, analogamente ao que ocorre com os insumos da construção civil.*** *- Nos termos da Súmula nº. 432 do STJ: "As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre as mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais." -* ***Tal é o pacífico posicionamento do STF, que assim dispôs: "À luz dessas diretrizes, incide o ISS (subitem 4.07 da Lista anexa à LC nº 116/06) sobre as operações realizadas por farmácias de manipulação envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega ao fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira ofertados ao público consumidor e produzidos por farmácias de manipulação.*** *" (STF - RE: 605552 RS, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1598092/false] (STF. ARE 1527499 [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1598092/false]. Relator(a): Min. PRESIDENTE Decisão proferida pelo(a): Min. LUÍS ROBERTO BARROSO. Julgamento: 02/12/2024. Publicação: 03/12/2024)*

Não vislumbro, portanto, comprovado o alegado distinguish pelo agravante, não merecendo retoques o decisum que aplicou a Tese fixada no julgamento do Tema 379/STF pela sistemática da repercussão geral de que ***"Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira."*** (RE 605552, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020).

Para corroborar o alegado na inicial, consta do caderno processual, o objetivo social do contrato social e o código de descrição da atividade econômica da recorrida, ambos de comércio varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas, além do relatório financeiro (Contribuinte) da SEFAZ – Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura de Parauapebas demonstrando ser contribuinte de ISS.

Merece confirmação, portanto, o fundamento da sentença, na mesma linha do entendimento jurisprudencial dominante, de que *"(...) a farmácia de manipulação não é consumidora final dos insumos utilizados diretamente na produção, uma vez que tais materiais são insumos e, como tais, preservam sua circulação jurídica, fática e econômica na cadeia produtiva."*

Desse modo, não sendo a recorrida contribuinte de ICMS descabe falar em constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota até 2022, outra tese suscitada no agravo.

Por outro lado, quanto à alegação de que o pedido de restituição de indébito deve ser indeferido por não existir prova nos autos de que o repasse do ônus tributário ao consumidor final não ocorreu, nos termos da Súmula nº 546/STF, não conheci do apelo, na medida em que tal pedido foi inclusive rechaçado pela decisão apelada, inexistindo interesse recursal do recorrente.

Nesse ponto, verifica-se claramente da diretiva apelada que fora deferido tão somente o direito à compensação tributária estando expressamente consignado que *"(...) não tratando a hipótese dos autos de repetição do indébito, não cabe à empresa a demonstração de inexistência de repasse dos encargos tributários a terceiros, decorrentes da não atualização dos saldos credores."* (ID nº 17975365).

Dessa forma, irrepreensíveis os termos da decisão monocrática agravada, uma vez amparada no entendimento consolidado das Cortes Superiores.

Ante o exposto, inexistindo novas circunstâncias fáticas e jurídicas para alteração do *decisum* impugnado, **CONHEÇO DO AGRAVO INTERNO e NEGO-LHE PROVIMENTO**, mantendo inalterada a decisão agravada em todos os seus termos.

Considerando os deveres de boa-fé e de cooperação para a razoável duração do processo, expressamente previstos nos artigos 5° e 6° do CPC, ficam as partes advertidas de que a interposição de embargos de declaração manifestamente protelatórios, ou que promovam indevidamente rediscussões de mérito, poderá ensejar a aplicação das multas previstas nos §§2° e 3° do art. 81 e do art. 1026, ambos do CPC.

É como voto.

Belém, data registrada no sistema.

DES. LUIZ GONZAGA DA COSTA **NETO**

Relator

Belém, 01/09/2025