VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Discute-se a necessidade de se modularem os efeitos do acórdão embargado, conferindo-lhe efeitos **ex nunc** e convalidando-se os atos fiscais já praticados bem como as obrigações principais e acessórias cumpridas até o trânsito em julgado deste recurso.

Tenho, para mim, ser o caso de se modularem os efeitos da decisão, estabelecendo que ela produza efeitos **ex nunc** , a partir do dia da publicação da ata de julgamento do acórdão embargado, convalidando-se as obrigações acessórias cumpridas e o recolhimento do ICMS **ou** do ISS efetuado até então. Ficam ressalvadas as ações ajuizadas.

A Corte decidiu, por meio do acórdão embargado, pela incidência do ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda e pela incidência do ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por ela ofertados aos consumidores em prateleira.

Ocorre que, como disse a ANFARMAG, até então, "os contribuintes continuaram a pagar os impostos que lhe eram cobrados". Recolhiam, assim, ora o ISS, ora o ICMS, ora ambos os impostos, a depender da natureza da operação.

Vão na mesma direção as considerações do Estado do Rio Grande do Sul:

> "Ocorre que a tributação em relação a estas atividades econômicas objeto do processo judicial vinha se dando das mais diversas formas: ou incidindo somente ISS, tributado pelos municípios; ou incidindo somente ICMS, tributado pelos Estados ou, ainda, tanto pelos municípios como pelos Estados a depender da natureza da operação e, em consequência, do tipo de tributo a incidir".

Paralelamente a isso, anote-se que o Superior Tribunal de Justiça, no acórdão recorrido, adotou a tese acima especificada. Contudo, como bem disse a primeira embargante, nos idos de 2008 e 2009, houve julgados da mesma Corte estabelecendo que, a partir da vigência da LC nº 116/03, "o fornecimento de medicamentos manipulados por farmácias, por constituir

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/03/2021 00:00

operação mista que agrega necessária e substancialmente a prestação de um típico serviço farmacêutico, não [estaria] sujeita a ICMS, mas a ISSQN".

Isso demonstra que, até o Supremo Tribunal Federal enfrentar a matéria, havia ainda muita discussão a respeito do imposto que deveria incidir na operação em tela.

A ausência de modulação dos efeitos da decisão provocaria, por um lado, a cobrança retroativa, por parte do estado ou do município competente, do imposto que deveria ter sido pago à luz da tese de repercussão geral fixada, mas não o foi. Por outro, implicará o ajuizamento de inúmeras ações de repetição de indébito tributário por parte dos contribuintes que recolheram um tributo no lugar do outro.

Não há dúvida de que esse quadro ensejaria impactos financeiros indesejados ora em desfavor dos contribuintes, ora contra estados ou municípios, cujas finanças já estão combalidas, e revelaria grande insegurança jurídica, indo de encontro à boa-fé dos contribuintes que recolheram um tributo acreditando ser o correto.

Essas implicações devem, a meu ver, ser afastadas.

Sobre o assunto, transcrevo trecho do voto do Ministro **Gilmar Mendes** , no julgamento do RE nº 628.075/RS, no qual a Corte modulou os efeitos da decisão pela qual reconheceu a validade da glosa proporcional, pelo estado de destino, de crédito presumido de ICMS concedido unilateralmente pelo estado de origem:

> "A modulação de efeitos de decisão proferida tanto em controle concentrado quanto em controle difuso julgado sob a sistemática da repercussão geral é poder conferido ao STF, condicionado à presença de interesse social e à necessidade de garantir segurança jurídica aos jurisdicionados.
>
> Tal instituto busca evitar que a decisão proferida por esta Corte afete, de forma negativa e relevante, importantes valores sociais, especialmente os princípios da boa-fé e da confiança legítima, que, no caso, respaldam os atos praticados e o eventual tratamento favorável concedido aos contribuintes beneficiados com legislação estadual que concedeu crédito presumido ou fictício, até o presente julgamento.
>
> Tratando-se de ato normativo que vigeu e produziu efeitos, com a presunção de sua constitucionalidade pelos contribuintes do tributo, a situação enseja a necessária proteção das expectativas legitimamente criadas.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/03/2021 00:00

Esse entendimento também foi aplicado por esta Corte no julgamento da ADI 4.481, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Dje 19.5.2015; e ADI 5.467, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 16.9.2019. Neste último, o Ministro relator assentou que a modulação de efeitos da decisão proferida por esta Corte exerce a função de conciliar a validade e a cogência das normas constitucionais com a segurança jurídica dos contribuintes.

(...)

Ademais, somente quando do julgamento da presente ação está se confirmando (ou proibindo, caso meu voto não prevaleça) o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado; entendo que o momento mais adequado para que essa decisão produza efeitos é justamente a data de julgamento da presente ação.

É que os valores discutidos na presente ação são bilionários, o que pode levar, de um lado, uma empresa à falência ou, de outro, ao aumento do déficit público, nas já combalidas finanças estaduais (...).

(...)

Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos".

De outro giro, não se pode deixar desamparados aqueles que já ajuizaram ações. Essa ressalva tem sido muitas vezes adotada pela Corte. Cito, nessa direção: ADI nº 4.596/CE, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe de 23/7/20; RE nº 634.247/SP-ED, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Marco Aurélio** , DJe de 28/6/19; ADI nº 4.628/DF, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Luiz Fux** , DJe de 24/11/14.

Ante o exposto, acolho ambos os embargos de declaração e, acolhendo proposta de redação lançada pelo Ilustre Ministro Roberto Barroso, proponho a modulação dos efeitos da decisão embargada, estabelecendo que ela produza efeitos **ex nunc** , a partir do dia da publicação da ata de julgamento do mérito, de modo a convalidar os recolhimentos de ICMS e de ISS efetuados em desacordo com a tese de repercussão geral, ficando ressalvados:

(i) as hipóteses de comprovada bitributação;

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/03/2021 00:00

(ii) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS ou o ISS devidos, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito;

(iii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento;

(iv) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.Em todos esses casos, dever-se-á observar o entendimento desta Corte e o prazo decadencial e o prescricional.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/03/2021 00:00