VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

De início, verifica-se que os dispositivos constitucionais tidos por violados estão devidamente prequestionados. A controvérsia, desde sua origem, consiste em saber se o preparo, a manipulação e o fornecimento de medicamento sob encomenda por farmácias de manipulação está compreendido no âmbito da incidência do ICMS ou do ISS, considerando-se a materialidade dos impostos. Inequivocamente, a discussão está afetada aos arts. 155, II, § 2º, IX, **b** ; e 156, III, da Constituição Federal. Além disso, observa-se que o recorrente opôs embargos de declaração em face do acórdão atacado, suscitando os referidos dispositivos para fins de prequestionamento, em obediência às Súmulas nºs 252 e 356 da Corte.

Passo à análise da questão de fundo.

Na espécie, o Tribunal local havia concluído pela incidência do ICMS sobre a manipulação de medicamentos sob encomenda feita por farmácia de manipulação, por ter entendido que prevalecia a mercadoria sobre o serviço. Essa decisão, contudo, foi reformada em sede de recurso especial (REsp nº 975.105/RS, Segunda Turma, DJe de 9/3/09). Em primeiro lugar, a Corte Superior referiu que se tratava de " **confeccionar, manipular e transacionar medicamentos agregando outros elementos aos sais básicos** ". Conforme o Relator do acórdão recorrido o Ministro **Herman Benjamin** , o critério utilizado pelo Tribunal local para aferir a incidência do ICMS ou do ISS estava equivocado, em razão de sua marcada subjetividade e da impossibilidade de se afetar parte do preço aos insumos do remédio e parte dele à atuação do profissional. Para Sua Excelência, a resolução da controvérsia deveria dar-se conforme o critério objetivo da listagem que define os serviços tributáveis pelo ISS, que teria sido o adotado a partir da Constituição Federal de 1967 e do Decreto-Lei nº 406/68. Assim, por ter constatado que o serviço prestado pelas farmácias de manipulação envolvido no **preparo e fornecimento de medicamentos encomendados** encontrava-se previsto no subitem **4.07 da lista anexa à LC nº 116/03 ("4.07. Serviços farmacêuticos")** , a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça concluiu pela incidência do imposto municipal. No apelo extraordinário, articula-se, contudo, que a citada operação encontra-se abrangida pelo imposto estadual.

Plenário Virtual - minuto de voto - 26/06/2020 00:00

Como se sabe, essas exações encontram algumas de suas raízes na conhecida Emenda Constitucional nº 18/65, que realizou a reforma do Sistema Tributário da Constituição Federal de 1946. Dispôs ela competir aos Estados "o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores" (artigo 12); e aos Municípios "o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados" (artigo 15).

Não obstante cada imposto tivesse um núcleo nítido, determinados casos práticos poderiam se encontrar, em um só tempo, na área cinzenta dos dois tributos, gerando dúvidas quanto ao enquadramento tributário. Preocupado com essas situações, o constituinte derivado determinou que lei complementar estabelecesse critérios para distinguir as atividades referidas nesse artigo das previstas naquele. Sobre o assunto:

> "O legislador constituinte, ao aprovar o parágrafo único do art. 15 da EC nº 18/65, afastou 'problemas que certamente surgiriam em todos os casos em que a prestação de serviços é combinada com o fornecimentos de materiais, o qual, configurando venda, incidirá no imposto estadual' (FGV, 1966b: 96). Os Municípios, na verdade, não ficavam na dependência da elaboração da lei complementar para decretar o ISS (Moraes, 1972a: 70). No entanto, a área de circulação econômica de 'mercadorias', de 'produtos', e de 'serviços' apresentava-se, por ocasião da implantação da reforma tributária, com sérias dúvidas (Gomes, *RDP* 20/340)".

Com fundamento na citada emenda, o Código Tributário Nacional (CTN) pareceu estabelecer, numa primeira visão, um juízo de meação para solucionar os conflitos práticos entre o imposto estadual e o imposto municipal. Dispôs ele que, em caso de operação mista, isto é, de atividade considerada serviço acompanhada de fornecimento de mercadoria, o ICM incidiria sobre metade do valor da operação, cabendo à base de cálculo restante a tributação pelo imposto municipal (arts. 53, § 3º, e 72, II, redação originária). O ISS apenas incidiria de maneira exclusiva se a prestação do serviço constituísse "objeto essencial" da atividade e contribuísse com mais de 75% da sua receita média mensal (art. 71, § 2º).

Vide que cabia ao operador da norma examinar se determinada atividade se enquadrava ou não no conceito de operação mista e, assim, concluir pelo regime tributário aplicável. Ademais, para verificar a

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

incidência exclusiva do ISS sobre essas operações mistas, era preciso separar os valores das mercadorias dos valores dos serviços, o que trazia variadas inconveniências. Isso acabava embaraçando o próprio objetivo do sistema de afastar os conflitos tributários. Aliás, Rui Barbosa Nogueira referia que "a sua aplicação prática seria quase impossível, tantos os conflitos que iriam surgir nas relações entre Fisco e Contribuintes e também entre os fiscos estaduais e municipais".

Adveio, então, a Constituição Federal de 1967. Previu ela caber a lei complementar, dentre outras importantes tarefas, dispor sobre normas gerais de direito tributário bem como sobre os conflitos de competência tributária entre os entes políticos (art. 19, § 1º). Aos Estados e ao Distrito Federal, cabia o ICM (art, 24, II); aos municípios, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que tais serviços não estivessem compreendidos na competência tributária dos Estados nem da União, definidos em lei complementar (art. 25, II). Essas orientações foram, em suma, mantidas na Carta Federal de 1969 (respectivamente, arts. 18, § 1º; 23, II, e 24, II).

Diante desse cenário constitucional, o sistema para resolver os conflitos entre esses impostos sofreu algumas alterações. A primeira delas veio por intermédio do Ato Complementar nº 34/67. Agora, apenas os serviços indicados pelo art. 71, § 1º, IV, do CTN - na redação dada pelo referido ato - acompanhados do fornecimento de mercadorias eram legal e expressamente considerados de caráter misto. Em relação a essas operações mistas, manteve-se a lógica do juízo divisório para possibilitar a incidência de ambos os impostos, embora não mais numa exata meação do valor da operação. A hipótese de incidência exclusiva do ISS sobre elas restou semelhante à da redação originária do CTN – era necessário verificar a preponderância do serviço.

Cabe notar, todavia, que a prestação dos demais serviços acompanhados de fornecimento de mercadorias não listados naquele inciso IV ficou sem uma regulamentação expressa. Segundo relatos, essa situação gerou guerras fiscais entre os estados e os municípios – a não ser para o Distrito Federal, a quem competia tanto o ISS quanto o ICM –, pois abriu-se campo para os operadores estabelecerem critérios, como o da preponderância funcional da utilidade fornecida, a fim de aplicar um ou outro imposto. Sobre o assunto:

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2020 00:00

> "Acontece que o Ato Complementar n. 34 não definiu exaustivamente as operações mistas, deixando a critério do intérprete decidir que o imposto incidirá sobre as operações não expressamente especificadas como mistas em seu texto.
>
> Foi diante dessa situação que surgiu o critério da preponderância funcional da utilidade fornecida, tão bem exposto pelo Prof. A.R. SAMPAIO DÓRIA, em parecer publicado na *Revista dos Tribunais* , vol. 392, p. 47 e segs., do qual pinçamos o seguinte trecho:
>
> 'Ora, (a) sendo de observação elementar o fato de que toda mercadoria fornecida pressupõe, em seu custo, fatores representados por serviços e materiais, (b) havendo o legislador constituinte instituído impostos diferenciados incidentes sobre mercadorias e sobre serviços e (c) não se permitindo a exigência de dois tributos diversos sobre o mesmo *substractum* econômico, é de se concluir que, implicitamente, foi adotado, entre nós, *o critério da preponderância funcional da utilidade fornecida*. Se, num dado fornecimento, a utilidade preponderante transferida pelo fornecedor for o material, cabível será a cobrança do ICM. Se a utilidade preponderante for o serviço, competirá ao município exigir o imposto correspondente. Tal critério perece repousar no bom senso, permitir uma repartição equitativa da matéria impositiva e assegurar o eficiente funcionamento da máquina arrecadadora, exonerando o contribuinte da obrigação de decompor o custo do bem fornecido em materiais, serviços e outros itens, para o que, na maioria dos casos, ele não possui aparelhagem adequada'".

Pouco tempo depois, o Decreto-lei nº 406/68 trouxe um sistema mais pragmático para resolver os conflitos situacionais entre a incidência do ICM e a incidência do ISS. Dispôs ele que **ficariam sujeitos ao imposto municipal os serviços incluídos em sua lista, mesmo que a prestação desses serviços envolvesse o fornecimento de mercadorias, ressalvadas as exceções previstas na norma.** Em relação aos serviços não especificados nessa lista que envolvessem o fornecimento de mercadorias, previu-se a incidência do ICM. A par disso, manteve-se a regra específica da incidência do imposto estadual sobre o fornecimento de alimentação, bebida e outras mercadorias, nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

Segundo Ribeiro Filho, não obstante o decreto-lei fosse claro, sua aplicação gerou controvérsias. Discutia-se "em alguns casos não só o espírito do legislador, como o verdadeiro significado etimológico de expressões da nossa língua".

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

Editou-se, assim, nova lista de serviços tributáveis pelo imposto municipal, através do Decreto-lei nº 834/69. Na mesma oportunidade, o § 2º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68 foi alterado e passou a constar que "o fornecimento das mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista [ficaria] sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias" (redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69). Aquelas discussões – motivadas pela simples controvérsia na interpretação ou mesmo "por falsa orientação por parte das autoridades estaduais e municipais, cada uma procurando arrecadar mais" – ensejaram, ainda, a edição do Decreto-lei nº 932/69, que, em relação a determinadas situações, cancelou multas fiscais e considerou "como bom o recolhimento de um ou outro tributo, o ICM ou ISS, pelo contribuinte".

Mais tarde, mediante a Lei Complementar nº 56/87, a lista dos serviços tributáveis pelo imposto municipal passou por outra substancial alteração. Ela foi revista com o propósito de possibilitar a maior abrangência do ISS bem como de evitar conflitos com a legislação de impostos estaduais e federais. A propósito, transcrevo a seguinte passagem do Relatório da Comissão que gerou o anteprojeto do diploma:

> "A lista resulta ainda de outros importantes fatores. Existe uma zona cinzenta entre os campos de tributação (ou base dos impostos) do ISS e do ICM e **não há definição genérica universal que consiga uma perfeita delimitação entre ambos.** Se utilizada outra técnica que não a da lista taxativa, haveria, sem dúvida, um sem número de litígios entre contribuintes e o fisco, a se resolverem em outros tantos processos judiciais, onerosos e demorados.
>
> […]
>
> Uma última observação preliminar: como ocorre com a lista ora em vigor, a Comissão procurou evitar, quando relevante, o efeito cumulativo que o ISS pode ter em relação ao ICM. Este efeito existe e resulta do próprio sistema, mas só deve causar preocupação nos casos em que apresenta relevância. Para contorná-lo e, como foi dito, **sempre que o fornecimento de mercadorias fosse de vulto significativo e com efeito cumulativo, reservou-se sua tributação ao ICM** ."

Adveio, então a Constituição Federal de 1988, estabelecendo competir aos Estados e ao Distrito Federal o ICMS e aos Municípios o ISS. Não há dúvida de que os fatos geradores desses impostos dão margem a inúmeros conflitos, por sobreposição de âmbitos de incidência. Ciente dessa possibilidade, o legislador constituinte estabeleceu que os conflitos de

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

competência devem ser resolvidos por lei complementar de normas gerais, a cargo da União (art. 146, I).

É certo que a rígida divisão de competências tributárias levada a efeito pela Carta da República nos leva a crer que referida lei complementar sobre pouco poderá dispor, limitando-se seu escopo ao reforço do perfil constitucional de cada tributo, tentando-se evitar, assim, os conflitos.

Fernando Albino de Oliveira (ICMS e ISS: Solução para os supostos conflitos. p. 7 (estudo inédito)), citado por Roque Antonio Carraza (**Curso de Direito Constitucional Tributário** . 13. ed. Malheiros. p. 582), seguindo essa linha de raciocínio, concluiu que a lei complementar de que trata o art. 146, I, CF só pode situar-se " **no campo da matriz constitucional do tributo, desenhando-a mais em detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos** ". Prosseguindo em sua análise, Roque Antonio Carraza lapida esses argumentos asseverando que,

> "como o 'conflito' ao qual alude o art. 146 da Constituição é potencial, abstrato, hipotético, a lei complementar que vai dispor sobre ele deve limitar-se a reforçar o arquétipo genérico (a norma padrão de incidência) dos tributos que, eventualmente, podem ensejar um dos três fenômenos há pouco referidos. A experiência revelou, por exemplo, que podem, na prática surgir 'conflitos' entre o ISS e o ICMS. A lei complementar, de que ora cogitamos, tentará evitá-los, 'declarando, com maior riqueza de detalhes, a Constituição Federal, na parte em que ela cuida destes impostos'" .

No julgamento do RE nº 361.829/RJ, Segunda Turma, sessão de 13/12/05, DJ de 24/2/06, o Relator o Ministro **Carlos Velloso** , destacou, com base na doutrina de Roque Carraza, que a lei complementar referida no art. 146, I, da Constituição Federal tem reduzido espaço, **em razão de o próprio texto constitucional já ter definido a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios** . Seu espaço de operação estaria em afastar os conflitos em determinadas situações práticas, esclarecendo a incidência do imposto municipal ou do ICMS. Sua Excelência assentou também ter a lei complementar de que trata o art. 156, III, da Constituição Federal, à qual cabe definir os serviços sobre os quais incide o ISS, a finalidade de dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária. Não obstante, destacou o Relator **não caber a essa lei complementar "definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços** ".

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/05/2020 00:00

Com efeito, a Constituição de 1988, no art. 156, III, reservou à competência dos municípios a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) - não compreendidos no art. 155, II -, **definidos em lei complementar** .

Por sua vez, no art. 155, II, da Carta Republicana, reservou-se à competência dos estados a instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), explicitando, ainda, no art. 155, § 2º, IX, **b** , que esse tributo incidirá também "sobre o valor total da operação, **quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios** ".

Recorda-se que tal dispositivo constitucional surgiu de emenda apresentada na Assembleia Constituinte. Segundo as justificativas, era básica a regra no Sistema Tributário Brasileiro relativa às operações mistas – em que "simultânea e inseparadamente, coexistem o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços" – no sentido de que incide apenas "o imposto municipal se os serviços estiverem incluídos na lista aprovada pela Lei Complementar. Se não o estiverem, incidirá sobre a operação mista apenas o imposto estadual". Ademais, a emenda buscava afastar interpretação que revelasse a impossibilidade de os Estados e o Distrito Federal cobrarem o imposto "sobre a parcela do preço das operações mistas correspondente ao valor dos serviços simultaneamente prestados". Durante os debates, referiu-se, também, ter a proposição o objetivo de **resolver os milhares de litígios no Judiciário** , o qual constantemente era provocado a definir a incidência tributária sobre as operações mistas, em razão de algumas empresas pretenderem não recolher nem um nem outro tributo. Como exemplo desses litígios, cito o RE nº 129.877/SP, Segunda Turma, Relator o Ministro **Marco Aurélio** , sessão de 3/11/92, DJ de 27/11/92.

Como regra geral, portanto, nas chamadas **operações mistas** , **o ICMS incidirá sobre o valor total da operação somente nas hipóteses em que o serviço não esteja compreendido na competência municipal** , isto é, naqueles casos em que o serviço **não está elencado no rol da lei complementar** .

A contrario sensu , incidirá o ISS sobre mercadorias fornecidas com serviços compreendidos na competência dos municípios, ou seja, **serviços definidos em lista anexa de lei complementar** , desde que não sejam transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nem sejam serviços ressalvados em lei complementar como de incidência do ICMS.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

A própria sistemática prevista na Constituição, diante do fato de ser comum serviços serem prestados concomitantemente com o fornecimento de mercadorias (as chamadas operações mistas), estabeleceu que deve incidir a lógica de que **o ICMS é residual em relação ao ISS** .

A jurisprudência da Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base na **sistemática objetiva** , isto é, determina-se a incidência apenas do primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou a incidência apenas do segundo sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis por imposto municipal. Vejamos.

No julgamento do RE nº 144.795/SP, Primeira Turma, sessão de 19/10/93, DJ de 12/11/93, o Relator, o Ministro **Ilmar Galvão** , apontou ter a Constituição Cidadã constitucionalizado a sistemática básica que havia inspirado o Decreto-lei nº 406/68 para solucionar a controvérsia tributária em relação às operações mistas. Sobre o assunto, transcrevo as seguintes passagens de seu voto:

> "Aliás, o sistema tributário da Carta de 1988 não inovou acerca do assunto, senão no ponto em que constitucionalizou a explicitação de que também estava sujeito ao ICMS, pelo valor da operação, o fornecimento de mercadorias com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.
>
> Com efeito, trata-se de ressalva que já constava do art. 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 406, editado em 31 de dezembro de 1968, e recebido pela Carta de 1969 como lei complementar (…).
>
> (...)
>
> Na verdade, o que se verifica é que o legislador, diante da dificuldade que se oferecia, nessas operações mistas, para a distinção entre mercadoria e serviço, indispensável à dupla tributação, adotou a unicidade, mediante critério, de nítido caráter compensatório, pelo qual os serviços relacionados, ainda que acompanhados de fornecimento de mercadorias, são tributados pelo ISS, enquanto o fornecimento de mercadorias, com prestação de serviços não relacionados, ficam sujeitos ao ICMS, considerado, em ambos os casos, o valor total da operação.
>
> (…)
>
> Ao assim dispor, outra coisa não fez o legislador senão afeiçoar a norma a uma realidade incontornável dos fatos, seja, a de que, apenas muito raramente, se pode deparar um fornecimento de mercadoria

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

> que não tenha agregada uma parcela de serviço. Teve-se em conta, ainda, certamente, a extrema dificuldade que, na prática, haveria para uma distinção entre essas duas parcelas."

Naquela assentada, Sua excelência conclui pela incidência do ICMS sobre o fornecimento de alimentação e bebidas para consumo próprio em restaurantes, bares e outros estabelecimentos congêneres "pelo singelo motivo de que não se acham relacionados em lei complementar [LC nº 116 /03], como exigido pela Constituição (artigo 156, IV)".

O Tribunal Pleno também chegou a essa mesma conclusão no RE nº 168.262/SP, sessão de 20/10/94, DJ de 20/4/01. Segundo o Relator, o Ministro **Marco Aurélio** , embora a Constituição Federal estabeleça caber aos municípios o ISS em relação aos serviços definidos em lei complementar (art. 156, III, redação dada pela EC nº 3/93), há situações ambíguas que geram conflitos quanto à competência tributária. De sua perspectiva, foi por essa razão que a própria Carta Federal previu igualmente caber a lei complementar dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes políticos. Em sentido convergente, o Ministro **Celso de Mello** constatou que a competência dos estados relativa ao ICMS "deve ser interpretada em função do que **também** prescreve a norma consubstanciada no art. 155, § 2º, IX, **b** , do Estatuto Fundamental". Desse modo, assentou Sua Excelência que o imposto estadual incidiria sobre o fornecimento de mercadorias acompanhado de prestação de serviços, **exceto se esses estivessem especificados pela lei complementar definidora dos serviços tributáveis pelo ISS.**

O Ministro **Teori Zavascki** , quando ainda compunha o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão que relatou, bem sintetizou os critérios objetivos na delimitação das competências tributárias entre os estados e os municípios:

> "DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS... 1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) **sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03**

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

> **(que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN;** e (c) **sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista** " (STJ, Primeira Seção, REsp 1092206/SP, Rel. Min. **Teori Zavascki** , mar/2009).

É bem verdade que, na ADI nº 4.389/DF-MC, Rel. Min. **Joaquim Barbos** a, a Corte deu interpretação conforme ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, decidindo pela incidência do ICMS sobre as operações de industrialização por encomenda de embalagens, ainda que a **composição gráfica** faça parte do processo produtivo, quando destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Naquele caso, todavia, o objeto principal do contrato era a produção e a entrega de embalagens com tais e quais características, e não o serviço gráfico.

A Ministra **Ellen Gracie** , em voto vista bem esclareceu a questão:

> "A atividade de impressão de marca e informações na embalagem não constitui senão uma das etapas do processo produtivo e sequer pode ser considerada como das mais importantes. De nada adianta à indústria compradora das embalagens que delas constem as inscrições necessárias, se forem entregues em dimensões inadequadas ao produto que nelas será acondicionado, se o material não for apropriado à sua proteção ou conservação, se não tiver a resistência necessária para o empilhamento e transporte pretendidos."

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça foi nítido ao dizer que a atividade exercida pela farmácia de manipulação envolve " **confeccionar, manipular e transacionar medicamentos agregando outros elementos aos sais básicos** ". Com a mesma clareza, afirmou a Corte Superior estar o serviço envolvido nessa operação previsto no subitem 4.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, que assim dispõe:

> "Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.
> (...)
> 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
> (...)
> **4.07 – Serviços farmacêuticos** " (grifei).

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/05/2020 00:00

Dessa forma, nos termos da orientação tradicional do Supremo Tribunal Federal, o simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS. O critério objetivo da previsão em lei complementar pode ser afastado (i) se o legislador complementar **definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou (ii) sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto significativo e com efeito cumulativo.**

Na espécie, os medicamentos e produtos magistrais são produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal, mediante prescrições de profissionais habilitados ou indicação pelo farmacêutico, sendo produzidos após o atendimento inicial.

As razões dessa encomenda são as mais variadas, como: necessidade de um medicamento com fórmula personalizada, por força de constituição física ou fisiológica do usuário ou de um tratamento com precisão; necessidade de um medicamento que já saiu de linha de produção; necessidade de associação medicamentosa inexistente no mercado etc.

Após o atendimento inicial, os medicamentos encomendados são produzidos por manipulação de fórmulas e, posteriormente, entregues ao adquirente. Para tanto, adquirem-se os elementos químicos (ou outras matérias-primas) e realiza-se uma série de operações, por exemplo: são eles triados, colocados nas concentrações e nas quantidades certas, misturados, assentados em forma apropriada e transformados em medicamentos.

Importante assinalar, além disso, que o desempenho da função de manipulação de medicamentos é atribuição privativa dos profissionais farmacêuticos. O Conselho Federal de Farmácia (CFF), aliás, vem editando resoluções visando à regulamentação dessa atividade.

Assim, por exemplo, o CFF aprovou, por meio da Resolução nº 357/01, o regulamento das boas práticas de farmácia, incluindo uma seção própria sobre a dispensação de medicamentos manipulados. Já na Resolução nº 467 /07, o conselho regulamentou e estabeleceu "atribuições e competências do farmacêutico na manipulação de medicamentos e de outros produtos farmacêuticos". Consta desse diploma ser o farmacêutico responsável,

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

quando no exercício da profissão na farmácia com manipulação magistral, pela garantia da qualidade e por todo o processo de manipulação magistral, que compreende as seguintes etapas:

> "a) avaliação da prescrição ou solicitação de um usuário identificado;
>
> b) especificação, aquisição, recebimento, controle da qualidade, aprovação ou reprovação e armazenamento de insumos;
>
> c) operações farmacotécnicas e seus controles relacionados;
>
> d) registro dos dados necessários ao preparo e rastreabilidade das etapas do processo de manipulação;
>
> e) dispensação e orientações quanto ao uso, transporte e conservação" (art. 2º, XLVIII, da Resolução nº 467/07, do Conselho Federal de Farmácia).

Como se nota, há inequívoca prestação de serviço nesse preparo e fornecimento de medicamento encomendado. Encontra-se presente, portanto, a materialidade do ISS, na medida em que o objeto principal do contrato é um fazer algo por prévia encomenda de outrem, ou seja, a manipulação magistral do medicamento para uso pontual do encomendante.

Em suma, analisando a questão, quer sob a óptica da listagem objetiva dos serviços tributáveis pelo ISS, quer sob a da preponderância da atividade enquadrada no referido subitem da lista anexa da LC nº 116/03, não há qualquer reparos a fazer no acórdão recorrido.

Diante do exposto, realizando-se a devida adequação, as diretrizes fixadas na jurisprudência da Corte assim se revelam para o presente caso: incide o ISS 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; por sua vez, incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira, ofertados ao público consumidor.

Note-se que o entendimento, como bem disse o Ministro **Herman Benjamin** , no acórdão recorrido, está em harmonia com a orientação de que incide o ICMS na comercialização de **software** de prateleira, produzido para atender uma pluralidade de usuários, e o ISS na comercialização de **software** por encomenda, confeccionado para determinado cliente. Sobre o assunto: RE nº 176.626/SP, Relator o Ministro **Sepúlveda Pertence** , DJ de 11/12/98, e RE nº 199.464/SP, Relator o Ministro **Ilmar Galvão** , DJ de 30/4/99, ambos da

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00

Primeira Turma; RE nº 285.870/SP-AgR, Relator o Ministro **Eros Grau** , DJe de 1º/8/08.

Ante o exposto, voto pelo não provimento do recurso extraordinário.

Em relação ao tema nº 379 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na **internet** , proponho a seguinte tese:

> 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.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020 00:00