O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN : Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul em face de acórdão do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu a incidência exclusiva do ISS sobre serviços prestados por farmácias de manipulação, cuja ementa reproduz-se (eDOC 5, pp. 120 a 127):

> TRIBUTÁRIO. ISS. FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO. PREPONDERÂNCIA DO SERVIÇO OU DA MERCADORIA. IRRELEVÂNCIA. LISTA DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO TRIBUTO MUNICIPAL. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem entendeu incidir exclusivamente o ICMS sobre o preparo, a manipulação e o fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação, pois haveria preponderância da mercadoria em relação ao serviço. 2. O critério da preponderância do serviço ou da mercadoria, adotado pela redação original do CTN de 1966 (art. 71, parágrafo único), foi logo abandonado pelo legislador. A CFI1967 (art. 25, 11) previu a definição dos serviços pela legislação federal. O DL 406 /1968 revogou o art. 71 do CTN e inaugurou a sistemática da listagem taxativa, adotada até a atualidade (LC 116/2003). 3. A partir do DL 406 /1968 (art. 8°, § 1°), os serviços listados submetem-se exclusivamente ao ISS, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias. A regra é a mesma na vigência da LC 116/2003 (art. 1°, § 2°). A preponderância do serviço ou da mercadoria no preço final é irrelevante. 4. O Superior Tribunal de Justiça prestigia esse entendimento em hipóteses análogas (serviços gráficos, de construção civil, hospitalares etc.), conforme as Súmulas 156, 167 e 274/STJ. 5. Os serviços prestados por farmácias de manipulação, que preparam e fornecem medicamentos sob encomenda, submetem-se à exclusiva incidência do ISS (item 4.07 da lista anexa à LC 116/2003). Precedente da Primeira Turma. 6. Recurso Especial provido.

No apelo extremo, o ente federado sustenta que o julgado contraria a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e que o fornecimento de medicamentos manipulados não consta na lista anexa à Lei Complementar 116/03, que trata dos serviços em que há incidência de ISS.

Em contrarrazões, a contribuinte argumenta que, em caso de operações mistas, isto é, da prestação de serviços seguida da entrega de mercadorias, incide ISS quando há previsão na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 ou ao Decreto-Lei nº 406/68, o que aconteceria em situações de serviços prestados em farmácias de manipulação. Caso contrário, haveria incidência de ICMS.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/20 14:39

A repercussão geral restou reconhecida a fim de firmar-se tese a propósito do tema de número 379: "Imposto a incidir em operações mistas realizadas por farmácias de manipulação".

O Ministério Público, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República Wagner de Castro Mathias Neto, opinou pelo não conhecimento do Recurso Extraordinário.

São os breves fatos e argumentos de interesse para o presente voto.

Inicialmente, é imperioso compreender o sustentado pelas partes.

A contribuinte, ora recorrida, argumenta, em suma, que suas atividades não consistem na comercialização de "mercadoria" e que na manipulação de fármacos há hegemonia da prestação de serviço sobre a operação mercantil, o que indica a incidência tributária do ISS.

Afirma que os produtos são manipulados a partir de condições clínicas peculiares do consumidor, havendo critérios personalizados na técnica magistral. Invoca, assim, o art. 110 do CTN, afirmando que, para fins de ICMS, tais produtos manipulados, por serem personalíssimos, não podem ser considerados mercadorias.

Alega que a atividade que desempenha não é considerada industrialização no Regulamento do IPI e que o Decreto-Lei nº 406/68 comporta interpretação extensiva, pretendendo equiparar a atividade de manipulação de medicamentos a laboratórios de análise.

Serve-se ainda do argumento de que a pretensão da incidência de ICMS encontra obstáculo em dois princípios constitucionais.

No que diz respeito ao princípio da legalidade tributária, sustenta que não há outorga constitucional de competência tributária aos Estados para as operações mistas, o que é desacompanhado também de previsão legal na Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta ainda que deve haver um tratamento isonômico a farmácias laboratoriais e magistrais, assim como o conferido pelo Supremo Tribunal Federal aos médicos e fisioterapeutas, indicando-se como julgado

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/20 14:39

paradigma o Recurso Extraordinário nº 103.909/MG, em que se entendeu que, independentemente da qualificação técnica dos agentes, deve-se atentar para o objeto social da sociedade empresária.

De outro lado, o ente federado argumenta que a atividade de manipulação de fórmulas não está listada no anexo da Lei Complementar nº 116/2003. Não haveria de se falar, logo, em incidência do ISS, mas do ICMS sobre a mercadoria fornecida.

Ademais, assevera que são os grandes laboratórios que inovam através de pesquisas, restando às farmácias magistrais utilizar fórmulas conhecidas por meio das quais se misturam substâncias pré-indicadas para formar compostos já testados. Assim, o processo de manipulação seria o meio para se obter o fim, o medicamento, restando, pois, descartada a prevalência do serviço de manipulação sobre o medicamento.

Conclui que o consumidor se dirige às farmácias magistrais com o objetivo de comprar um medicamento determinado, sem se preocupar com o serviço de manipulação. Este, que não comporta criação intelectual, tem como foco a entrega de um produto final, e por isso haveria a incidência de ICMS.

Em relação ao mérito da demanda, observo que o tema em questão é precisamente saber se o imposto incidente sobre a operação em discussão é o ICMS, estadual, ou o ISS, municipal, o que, como bem posto em Manifestação sobre a Repercussão Geral, envolve debate sobre "os fatos geradores do ISS e do ICMS nas operações mistas de manipulação e fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação, os quais dão margem a inúmeros conflitos por sobreposição de âmbitos de incidência."

Calha elucidar, assim, o que são as obrigações ocorridas em farmácias de manipulação. Entre outras classificações, o direito separa as obrigações quanto ao objeto da prestação, que pode ser *de fazer* , o que compreende um ato humano positivo de ordem física ou psíquica; *de dar,* quando é possível exigir a entrega de uma coisa; e de *não fazer* . As duas primeiras são consideradas obrigações *positivas,* diferenciando-se apenas quanto à qualidade da prestação, o que recebe diversas críticas de civilistas. Apesar de casos extremos não deixarem dúvidas, já que a obrigação de dar é caracterizada por uma entrega e a de fazer, por uma ação pura positiva, nem sempre é fácil distingui-las:

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2014 14:39

> Às vezes, pode haver dúvidas se a obrigação é de dar ou fazer. A encomenda de um quadro a um pintor é obrigação de fazer. A obrigação de entregar um quadro já pintado é uma obrigação de dar. Por vezes a obrigação de dar é acessória da de fazer, como na hipótese de escrever um livro, em que o principal é escrevê-lo, podendo acessoriamente existir o dever de dar, de entregá-lo a um editor. No exemplo do quadro, não se pode constranger alguém, inclusive judicialmente, a que pinte um quadro, nem terceiro pode fazê-lo, mas, realizada a obra, surge a obrigação de entregar (dar) o quadro; esta última prestação é exigível, inclusive mediante execução forçada (LÔBO, Paulo. *Direito Civil* : obrigações, volume 2. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 127).

Para Caio Mário Pereira, que enfatiza a dificuldade de classificação quanto à qualidade de prestação, "é mister determinar qual é o aspecto preponderante na prestação – o de dar ou de fazer –, seja em razão de uma relação acessório-principal, seja na verificação de qual é o objetivo das partes" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil* : volume II – Teoria Geral das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 46).

Essa determinação é importante tanto para áreas diversas do direito quanto a ramos dele, como o direito tributário, já que impostos totalmente distintos podem incidir sobre uma obrigação de acordo com a classificação adotada.

Neste caso concreto, a obrigação sobre a qual aqui se discute, considerada *mista* , é um exemplo de situação em que diferenciação não é evidente. Os fármacos laborais, de acordo com uma fórmula, devem prestar um serviço de manipulação de medicamentos, para, ao fim, fornecê-los. O cerne da questão reside na descoberta de qual é a obrigação principal: a de entregar o medicamento, que seria uma mercadoria destinada à comercialização com incidência de ICMS; ou a de prestar serviço de manipulação, hipótese de incidência de ISS.

Dentro do direito civil, há várias formas de diferenciar as obrigações, o que pode ser objeto de divergências. Uma dessas maneiras é levar em consideração o interesse do credor: nas obrigações *de dar* , o que interessa a ele é a coisa que deve ser entregue, e é de pouca importância a atividade do devedor para fazer a entrega; nas obrigações *de fazer* , por sua vez, o fim é

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2021 14:39

aproveitamento do serviço contratado. Isso ocorre porque, "se assim não fosse, toda obrigação de dar seria de fazer, e vice-versa (GOMES, Orlando. *Obrigações.* Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 36).

A noção de ordenamento, como leciona Tercio Sampaio Ferraz Jr., é complexa. Ele é o conjunto de todas as suas normas e também de elementos não normativos, formando uma estrutura, isto é, "um conjunto de regras que determinam as relações entre os elementos" (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito* . 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018, pp. 139 e 140). O ordenamento é, logo, um sistema em que todos os elementos guardam relações entre si.

É nesse sentido em que o direito brasileiro pode ser visto, principalmente após a promulgação da Constituição Federal 1988, como um sistema único e inteiro, sem divisões, que obedece à mesma norma superior. Por esse motivo, apesar de serem diversas as áreas a serem analisadas, que se distinguem para facilitar o estudo e a prática jurídica, é possível utilizar conceitos e noções no direito público que são habitualmente considerados de direito privado e vice-versa.

Outros julgamentos que procuram solucionar conflitos de competência entre ICMS e ISS buscam conceitos desvinculados do direito privado, como atividade-meio e atividade-fim, como o fez esta Corte no julgamento do RE 912.888, do dia 13 de outubro de 2016, de relatoria do Ministro Teori Zavaski, cujo voto adverte que:

> Mas, quando se trata exatamente de analisar o fato gerador, o próprio Professor Carrazza, que escreveu uma obra só sobre ICMS, ele destaca o seguinte: "O que estamos querendo remarcar é que o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim): não sobre os atos que a ela conduzem (atividade-meio). A simples disponibilização, para os usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação."

No voto, em que se conclui pela incidência de ICMS em razão de a prestação objetivada ser prestação de serviços de comunicação, ainda se menciona que o Superior Tribunal de Justiça distingue bem atividades-meio e atividades-fim. Cabe, portanto, transcrever ementa de importante julgado:

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2020 14:39

> EMENTA TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS. ATIVIDADE-MEIO. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. Não incide o ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividades-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações. 2. Marcelo Caron Baptista, em "ISS - Do Texto à Norma", editada pela Quartier Latin, p. 692, doutrina: "A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracteriza prestação do serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS". 3. São serviços-meio para o alcance dos serviços-fim de telecomunicações os de secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados, entre outros. Não-incidência de ISS. 4. O STF tem jurisprudência consolidada no sentido de não incidir ISS sobre locação de bens móveis. Reconhece, também, proteção de imunidade tributária para a edição e publicidade das listas telefônicas. 5. Seguimento da orientação do Supremo Tribunal Federal. Reconhecimento de ser inaplicável legislação infraconstitucional interpretada em desacordo com a jurisprudência da Corte Maior. 6. Recurso especial provido. (REsp 883.254, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJe 18 dez. 2007).

Tem-se, destarte, que, independentemente da denominação ser relacionada ao direito privado ou ao público, o que se deve determinar neste caso é *o que prepondera* no caso de manipulação de medicamentos, ou seja, a coisa que deve ser entregue a partir da venda ou o aproveitamento do serviço. Tal avaliação, como aqui será feita, é realizada segundo noções tanto de direito público quanto de privado, mas sempre conforme a análise da Constituição.

Parte-se, dessa forma, para a melhor análise do tema, dos arts. 155 e 156 da Constituição Federal, que assim prescrevem:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
>
> (...)
>
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2014 14:39

> IX - incidirá também:
> (...)
> b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
> (...)
> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> (...)
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O artigo 155 trata do ICMS, imposto criado pela Constituição Federal de 1988 e de competência dos Estados-membros, sendo o responsável pela maior parte da receita tributária desses entes. Apesar de substituir o ICM, que, vigente desde a EC nº 18/65, era relativo à circulação de mercadorias, o ICMS não se restringe a isso, pois

> diante das múltiplas materialidades, tem-se distintos impostos, todos reunidos sob a mesma rubrica. Assim é que o ICMS incide sobre: a) a circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestação de serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário* : Constituição e Código Tributário Nacional. 8 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018, p. 404).

O núcleo considerado mais importante economicamente, já que envolve maiores quantias em dinheiro, é o de incidência mais antiga: a tributação de *operação de circulação de mercadorias* , já existente à época do ICM.

O termo, composto por três conceitos interligados e que se complementam, é objeto de controvérsias na doutrina e na jurisprudência, já que seu sentido não é definido de forma unânime. Para entendê-lo, analisa-se, inicialmente, o conceito de mercadoria.

Ideia menos ampla do que a noção de "produto", mercadoria é, em geral, bem móvel e corpóreo preordenado habitualmente à prática de operações mercantis, com finalidade de circulação por venda ou revenda. Seu aspecto nuclear é, dessa maneira, sua destinação: a comercialização.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2014 14:39

A partir da noção de mercadoria, é possível entender o que são as operações relativas à circulação de mercadorias, é dizer, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. No direito tributário, a discussão se faz com base na definição dos fatos geradores de ICMS, tópico importante e bastante debatido.

Antes de seguir para a análise deles, é preciso, de início, entender a incidência tributária do imposto. Esta é dividida em figuras entre as quais se destaca o fato gerador. Outro importante elemento é o *pressuposto de fato* do tributo, que é "o fundamento a partir do qual a legislação poderá escolher fatos que irão provocar o nascimento das situações jurídicas subjetivas que vinculam Fisco e contribuintes (...). Ao discriminar competências tributárias, a Constituição Federal qualifica pressupostos de fato que, por sua vez, vão circunscrever o âmbito da legislação para fins de instituição dos tributos" (GRECO, Marco Aurélio. Alíquota zero: IPI não é imposto sobre valor agregado. *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT, Belo Horizonte, ano 2, n. 8, mar./abr. 2004, p. 2. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDi0006.aspx?pdiCntd=13577>.Acesso em: 5 fev. 2020).

Do mesmo pressuposto de fato qualificado, comporta-se a definição em lei de vários fatos geradores diferentes. Este é o evento que, ocorrido, dá nascimento a situações jurídicas como a obrigação tributária.

O pressuposto de fato qualificado pela Constituição, no caso de ICMS, é um ciclo econômico de circulação que tem por objeto mercadorias. Como a Lei Maior não cria tributos, mas apenas atribui competências, ela também não define seus fatos geradores, que, no caso do imposto aqui analisado, é negócio jurídico mercantil.

Coube à Lei Complementar n° 87, de 1996, prevista pela Constituição no art. 155, parágrafo 2°, inciso XII, tratar das situações que, realizadas de forma concreta, fazem nascer a obrigação tributária, isto é, dos negócios jurídicos mercantis.

Dessa forma, o fato gerador de ICMS não se restringe, quando referente a serviços, aos de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, como se pode analisar abaixo:

> Art. 2° O imposto incide sobre:

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/07/20 14:39

> I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
>
> II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
>
> III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
>
> IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
>
> V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Acontece que o quarto inciso, que trata de prestação de serviços, refere-se justamente a operações mistas, ou seja, operações em que há prestações de dar e de fazer, ou operações em que há tanto atividade-meio quanto atividade-fim.

Compreende-se que, quando nessas operações o que predomina é o fornecimento de mercadoria, e não o serviço, a competência tributária não é dos municípios, mas sim dos estados, que instituem ICMS. Haveria, logo, negócio jurídico mercantil, fato gerador do ICMS, e não do ISS.

Para melhor entendimento sobre qual tributo deve incidir sobre essas operações, já que são concorrentes e excludentes, é indispensável analisar quais são os serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, assim como o ICM, surgiu no Brasil com a Reforma Tributária de 1965 por meio da Emenda n° 18, de 1965, substituindo o Imposto de Indústrias e Profissões. Aos municípios, cabe tributar, assim como enunciado pela Constituição Federal, os serviços "não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar", é dizer, pelo ICMS, imposto estadual.

Só é possível, portanto, incidir ISS sobre *serviços* , conceito que, conforme as lições do professor Aires Barreto, é de direito privado e significa "a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2014 14:39

obtenção de um bem material ou imaterial" (BARRETO, Aires. ISS na Constituição. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Organizadores). *Sistema Constitucional Tributário* : dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 387).

Segundo o autor, o ISS só alcança obrigações de fazer, ou seja, o esforço humano físico ou intelectual prestado a terceiros como fim ou objeto, o que abrange, assim como o ICMS, apenas atividades-fim, jamais atividades-meio.

A fim de entender se há o serviço é a finalidade e, consequentemente, se a incidência de imposto será de ISS, deve-se distinguir, conforme consta na página 394 da obra citada, "(1) a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico (2) das ações intermediárias, que tornam possível seja um "fazer", seja um "dar" para terceiros".

Com base no exposto acima, é mister, para a solução deste conflito de competência, entender que o âmbito de incidência do ICMS, que, como aqui já se abordou, é definido na Lei Complementar n° 87, abrange os serviços de transporte intermunicipal e interestadual, os de comunicação e e os "não compreendidos na competência tributária dos Municípios".

Há, deste modo, uma mútua referência: há previsão, no ordenamento jurídico, de incidência de ISS quando não se compreende ICMS, e incidência de ICMS quando não se compreende ISS. Isto posto, como resolver a situação, partindo-se de noções claras sobre quando os tributos incidem?

Para isso, é forçoso entender o pressuposto de fato de ISS, que é o desempenho habitual e remunerado de trabalho humano independente, ideia reforçada pelo revogado §1º, I, do artigo 71 do Código Tributário Nacional, que considerava serviço tributável pelo ISS "o fornecimento de trabalho", e também pelo Código Civil, que prevê, no capítulo "Da Prestação de Serviço", que "toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição".

Nota-se, nesse sentido, o que leciona Marco Aurélio Greco:

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2014 59

> Enquanto o ICMS tem por foco o ciclo econômico pelo qual passa determinada mercadoria, em si ou por força de sucessivas transformações, melhorias etc., no ISS não se cogita de mercadoria nem de ciclo econômico, o foco é o trabalho humano.
>
> Por isso, é frequente afirmar-se que o núcleo do ICMS é uma obrigação de dar, enquanto o do ISS uma obrigação de fazer. Esta afirmação tem sentido, porém deve ser utilizada com cautela para não obscurecer a circunstância de o cerne do pressuposto de fato destes impostos não ser apenas a entidade jurídica (obrigação), mas uma realidade de fato (de um lado, a mercadoria e seu ciclo econômico, de outro, o trabalho humano) que foi assumida pelo Constituinte para fim de atribuir competências tributárias (GRECO, Marco Aurélio. ICMS x ISS: fabricação de embalagens sob encomenda; incidência do ICMS. *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 47. set./out. 2010, p. 7. Parecer. Disponível em: <http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=69764>. Acesso em: 5 fev. 2020).

Conforme a diferença entre seus pressupostos de fato, é possível analisar o que prepondera quanto à manipulação de medicamentos: a mercadoria ou o serviço.

Nesse passo, é elucidativo um exemplo prático apresentado no parecer acima citado, que discorre sobre um produtor rural que vende uma safra de laranjas a um supermercado, o que pressupõe atividades que compreendem serviços, como adubação, tratamento, colheita, limpeza e transporte. O núcleo da situação é a entrega das laranjas, a despeito de isso só é possível após a realização das diversas atividades listadas.

Ainda que haja trabalho humano em momento anterior à entrega, o que é denominado "fazer para dar", o elemento buscado é *uma mercadoria com determinadas características* , e não um serviço. Dessa maneira, o imposto devido é o ICMS.

É evidente, pois, que as mercadorias não se produzem sozinhas, isto é, para serem entregues a alguém, é necessário que haja, em direção ao consumo, um trabalho humano antecedente. A conclusão é que o "fazer para dar não é fazer, é dar".

Em conclusão, percebe-se que a existência de um trabalho humano não é suficiente para inserir a operação no âmbito de tributação do ISS: o imposto só incide quando o trabalho humano é o *núcleo* da atividade, ou seja, quando o serviço é a atividade visada pelo consumidor.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2020 14:39

Não é o que ocorre nas farmácias de manipulação, o que se percebe com o exemplo exposto pela Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul, Márcia Regina Lusa Cadore Weber, em manifestação lançada nos autos de n. 110143170, em curso na 6ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre/RS, que analisa a venda de medicamento popular antidepressivo que é formado por princípio ativo denominado Fluoxetina.

Sob o nome comercial de Prozac, ele se encontra à venda nas redes de drogarias (farmácias comuns), e nas farmácias de manipulação (gênero das demandantes) obtém-se o mesmo remédio, que, apesar de desprovido do nome comercial, detém mesma substância.

Se se entender que o ISS deve incidir sobre as vendas das farmácias magistrais, é nestas em que o consumidor preferirá adquirir a Fluoxetina, visto que este imposto apresenta, na maioria das vezes, caráter menos oneroso do que o ICMS. Os consumidores, como regra, procuram o menor preço, e, como o preço praticado pelas demandantes é inferior ao das drogarias, aquelas seriam beneficiadas.

Isso não acontece, portanto, porque o "serviço" lá prestado lhe traz maiores benefícios, eis que não importa o tratamento da manipulação ou se o medicamento foi comprado sob o nome comercial de Prozac: o que é de fato relevante é a venda e o consumo da medicação. Com efeito, o essencial na relação jurídica instaurada entre o consumidor e a farmácia de manipulação é o *produto final* , a "fórmula encomendada", seu preço, venda e consumo.

Nesse contexto, o produto decorrente da atividade de manipulação de insumos para produção de fórmulas magistrais alopáticas e oficinais tem como finalidade a *venda* . Sua destinação é, então, atrelada à circulação e à *comercialização* .

Isto posto, a medicação corresponde indubitavelmente a mercadoria cuja circulação enseja incidência de ICMS. A propósito, impende trazer à lume o conceito de mercadorias cunhado pelo jurista Hugo de Brito Machado:

> "Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2014 14:39

produzidas para venda" (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* . São Paulo: Malheiros, 2001, p. 308).

Posiciona-se no mesmo sentido o professor Roque Carrazza, que considera mercadoria um bem móvel corpóreo com propósito de destinação comercial, isto é, que tenha finalidade de venda ou revenda (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS* . 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 50 e 51). Outra coisa não é o medicamento manipulado em farmácias magistrais, visto que são bens materiais que, sujeitos à mercancia, obedecem regime jurídico de direito comercial. Já que há negócio jurídico em que se transfere a titularidade da mercadoria, o ICMS pode ser exigido.

É na mesma perspectiva que se apresenta o RE 176.623, que distingue o tratamento tributário a partir do objetivo da prestação:

> EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). (…) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratam ento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (*off the shelf*) — os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RE 176623/SP, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Segunda Turma, DJe 10 nov. 1998).

O entendimento deste tribunal é no sentido de que programas de computador, como bens imateriais, não são considerados mercadorias quando se contrata um serviço para desenvolvê-los. A qualidade e o tratamento do serviço são de extrema importância, já que são pesquisas, conhecimentos e ideias criativas e inovadoras que desenvolvem os programas, devendo incidir ISS. No entanto, quando a criação intelectual é

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/7/2015 14:39

produzida em série para ser comercializada, esta passa a ser sua destinação, seu objetivo, devendo incidir ICMS.

A mesma hipótese incide sobre manipulação de medicamentos. A criação intelectual, que envolve pesquisas e inovação, é feita pelos grandes laboratórios,. Nestes, o serviço é preponderante e não há bens corpóreos para serem chamados de mercadorias, devendo incidir ISS.

Por outro lado, nas farmácias de manipulação, que já encontram fórmulas prontas, há desenvolvimento de medicamentos já testados que buscam ser comercializados. A entrega do medicamento, bem móvel que se destina à venda, passa a ser o grande objetivo.

E nem se pode argumentar que a produção por encomenda descaracterizaria o medicamento manipulado como mercadoria, pois, se assim fosse, todos os produtos fabricados sob encomenda, a exemplo de uma camisa, estariam sujeitos ao ISS e não ao ICMS, o que inviabilizaria a fiscalização, pois assim como as farmácias de manipulação, vários estabelecimentos produzem em série e sob encomendas. Se houve circulação de mercadoria, incide o ICMS.

Noutro giro, em Código Tributário Nacional Comentado, comenta-se que o critério de preponderância, apesar de válido, não apresenta fundamentação constitucional. Se assim se entender, é necessário partir para a análise da Lei Complementar nº 116/2003 (FERNANDES, Odmir. Título III – Impostos. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado* . São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 259).

À semelhança de com o ICMS, é prevista pela Constituição, em seu artigo 156, III, uma lei complementar para o ISS, que, atendo-se aos limites definidos pela Lei Maior, estabelece, entre outros importantes aspectos, os serviços por ele tributáveis.

Os Municípios, assim, seriam competentes para alcançar por meio de ISS pessoas físicas e jurídicas que prestam serviços de qualquer natureza, isto é, utilidades com conteúdo econômico sob regime de direito privado, excetuados os de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 1161 e 1162). É a lei complementar prevista que define, em resposta, quais são esses serviços de qualquer natureza que serão, de fato, tributados por ISS.

Plenário Virtual - minuto de voto - 29/07/2014 14:39

Nesse sentido, a Lei Complementar n° 116, de 31 de julho de 2003, enuncia, em seu artigo 1°, que

> "Art. 1° O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa** , ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
>
> (...)
>
> § 2° Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, **os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.**

O fato gerador do imposto municipal é, então, a prestação de serviço constantes na lista de serviços anexa à lei. É importante mencionar que os dispositivos relativos ao ISS no Código Tributário Nacional foram revogados pelo Decreto-Lei nº 406, de 1968, e que este foi parcialmente revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003.

O Decreto-Lei estabelece, em sua lista de serviços, entre outras atividades, os serviços de "2. Hospitais, clínicas, sanatórios, laboratórios de análise, ambulatórios, prontos-socorros, manicômios, casas de saúde, de repouso, de recuperação e congêneres. A Lei Complementar 116, por sua vez, apresenta, em seu ponto 4 da lista de serviços, " **4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres** ". O tópico 4.07, um dos 23 que exemplificam os serviços acima, versa: "4.07 – **Serviços farmacêuticos** ".

Resta, então, entender se serviços de manipulação de medicamentos prestados por farmácias magistrais são ou não compreendidos pelos "serviços farmacêuticos" mencionados na lei, isto é, se entre estes só estariam compreendidos os serviços feitos em grandes laboratórios, que, de fato, são os que realizam pesquisas e testes, inovando fórmulas e criando medicamentos.

É fato que os principais e mais importantes serviços farmacêuticos realizados no Brasil, assim como em outros países, são os que acontecem em grandes laboratórios, onde há pesquisas e testes. Procura-se, por fim, saber se o tópico "serviços farmacêuticos" compreende também os ocorridos em farmácias de manipulação, ou seja, se a lista é taxativa ou extensiva.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/2014 14:39

A controvérsia relativa à taxatividade da lista de serviços sujeitos ao ISS é antiga no Brasil. Já em 1974, quando a Constituição e o Decreto-Lei que disciplinavam o tema eram outros, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no RE 78.927, cujo Relator é o Ministro Aliomar Baleeiro, entendeu-se, na Primeira Turma, que "A lista do Dec-lei 834 é taxativa e não pode ser ampliada por analogia".

Mais de dois séculos mais tarde, já durante a vigência da Constituição Federal de 1988, a interpretação não era outra:

> EMENTA: ICMS - FATURAMENTO DE MERCADORIA E SERVIÇO. Se a hipótese versa sobre o faturamento de mercadoria e serviço - fornecimento de gás e conservação dos cilindros, com acondicionamento em enchimento especial, há de se atentar para a lista de que cogita o Decreto-Lei n° 406/68. Não constando desta os citados serviços como sujeitos à incidência do Imposto Sobre Serviços, descabe cogitar de dupla tributação ou de invasão de competência tributária reservada ao município". (Ag n. 166138-1 (AgRg) Relator Ministro Marco Aurélio, DJU 08.03.1996).

A controvérsia foi decidida, em Plenário Virtual encerrado último dia 29 /06/2020, no regime da repercussão geral restando fixada a seguinte tese no Tema 296: "É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva".

O entendimento deste Supremo Tribunal Federal quanto à taxatividade da lista é o mesmo há décadas.

Aliado a isso tem-se, ainda, que considerar o histórico legislativo do que aconteceu durante a tramitação do Projeto de Lei do Senado n. 161, de 1989.

De autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, o projeto gerou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, onde está a lista sobre a qual aqui se debate. Sua ementa é "Define os serviços de qualquer natureza sujeitos ao imposto de competência dos Municípios, previsto no inciso IV do artigo 156 da Constituição Federal".

No dia 03 de junho de 2003, conforme consta em documento oficial, a situação era de aprovação de parecer na comissão:

Plenário Virtual - minuto de voto - 29/07/20 14:39

> A Comissão aprovou, com abstenção do Senador Jonas Pinheiro, o parecer do relator, Senador Romero Jucá, favorável à aprovação parcial do Substitutivo da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei do Senado nº 161, de 1989 - Complementar, e pela rejeição dos seguintes dispositivos e trechos:
>
> (…)
>
> 17- expressão "inclusive de manipulação" do subitem 4.07 da lista anexa de serviços (Disponível em: www25.senado.leg.br/atividade /materias/-/materia/1484/pdf. Acesso em 04 fev. 2020).

Dessa forma, o Congresso Nacional, a quem unicamente cabe, por atribuição do artigo 48, I, da Constituição Federal, dispor sobre o sistema tributário nacional, rejeitou a inclusão de "manipulação de fórmulas" no item 4.7 da lista anexa de serviços sujeitos à incidência de ISS, restando nela apenas o termo "serviços farmacêuticos".

É por vontade do Poder Legislativo que o serviço de manipulação de medicamentos, realizado por farmácias magistrais, não é sujeito à incidência de ISS. Entender de forma diversa viola o princípio da separação dos Poderes, cláusula pétrea da Constituição Cidadã.

Logo, ainda que se considere que, na atividade de manipulação de insumos para produção de fórmulas magistrais alopáticas e oficinais, sob encomenda de consumidor específico, prevalece a prestação de serviço, não há incidência de ISS, posto que a atividade de manipulação não consta da lista anexa à lei, porquanto não se encaixa no conceito de "serviços farmacêuticos", o qual não abrange a "manipulação de fórmulas".

A pretensão das sociedades empresárias, que tem por mote apenas o propósito de desoneração tributária, já que, como, em regra, a alíquota do ISS é inferior à do ICMS, não merece prosperar, porquanto desgarrada de suporte constitucional e legal.

Em consequência a este raciocínio, que se manifesta no sentido de que serviços de manipulação não estão compreendidos no termo "serviços farmacêuticos", é possível, sim, incluí-los no rol de incidência do ICMS, visto que sua lei complementar, prevista na Constituição, estabelece como fato gerador o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, e, além disso, os medicamentos vendidos estão plenamente compreendidos no conceito de "mercadorias".

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/20 14:39

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, reconhecendo a incidência exclusiva do ICMS sobre serviços prestados por farmácias de manipulação.

É como voto.

Tese: "Os fármacos manipulados sujeitam-se a incidência exclusiva de ICMS dado que impertinente perquirição sobre preponderância de serviço ou mercadoria."

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/07/20 14:39